



# 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:

Andreas Dæhli Aslesen

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Hvor bindende er en bindende forhåndsuttalelse?		
<b>Navn på veileder *:</b>	Ingen		
<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	31
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

MAN 29141 Skatteprosess – prosjektoppgave

# Hvor bindende er en bindende forhåndsuttalelse?

Forhold rundt saksbehandling, avvisning, påberopelse og virking

22.05.2023

## Innholdsfortegnelse

1	Hvor bindende er en bindende forhåndsuttalelse? .....	2
1.1	Innledning .....	2
1.1.1	Overordnet om fremstillingen .....	2
1.1.2	Oversikt over ordningen med bindende forhåndsuttalelser .....	3
1.1.3	Bakgrunnen og formålet bak innføring av bindende forhåndsuttalelser .....	5
1.2	Veien videre .....	6
2	Saksbehandlingsstadiet .....	6
2.1	Eksempel på problematiske bindende forhåndsuttalelser .....	6
2.2	Overordnet om saksbehandling av bindende forhåndsuttalelse .....	10
2.3	Saksbehandling, en ulovfestet plikt til grundig saksforberedelse? .....	11
2.4	Nærmere om avvisning og avvisningspraksis .....	14
2.5	Lempelig avvisningspraksis kan skape presedens .....	16
3	En uttalelse er gitt – virkning og påberopelse .....	17
3.1	Påberopelse .....	17
3.2	Virkningen av uttalelsen .....	20
4	Forslag til forbedring og avslutning .....	21

### Sammendrag:

Bindende forhåndsuttalelser er et nyttig verktøy for å skape forutberegnelighet rundt de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av en planlagt disposisjon, før den igangsettes.

I denne oppgaven sees det litt nærmere på hvor bindende en bindende forhåndsuttalelse egentlig er under antagelsen om at ikke alle bindende uttalelser egentlig har bindende virkning av betydning.

Noen av funnene som blir gjort, er at en bindende forhåndsuttalelse kan oppleves som korrekt og bindende på overflaten, et slags ytre skinn av legitimasjon, men ser man nærmere på innholdet, kan det stilles spørsmålstegn til hva som egentlig er avgjort med bindende virkning, om noe.

Slik svak eller manglende bindende virkning kan føre til en rekke negative konsekvenser. De mest fremtredende konsekvensene fra staten sin side er tap av proveny og dårligere etterlevelse av regelverket. På skattyters side ser vi at den forutberegneligheten som skattyter skulle få, forsvinner. Særlig uheldig er det om skattyter i god tro opplever at de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene er avgjort med bindende virkning, for senere å oppdage at de ikke er det.

For å bøte på problemene som avdekkes med lav eller manglende bindende virkning, ser vi nærmere på de forskjellige stadiene i en bindende forhåndsuttalelser livsløp. Først sees det på skattemyndighetenes mottak av en forespørsel om bindende forhåndsuttalelse hvor skattemyndighetene blant annet må vurdere om det kan gis en uttalelse, eller om den må avvises. Her konkluderes det med at avvisningshjemlene bør brukes mer aktivt for å unngå at det gis bindende forhåndsuttalelser som har liten eller ingen bindende virkning.

Videre ser vi nærmere på de forskjellige stegene i saksbehandlingen, og drøfter om saksbehandler har en plikt til å utrede og opplyse saken, slik at eventuelle feil eller unøyaktigheter i faktum og beskrivelse av disposisjon avdekkes på et tidlig stadium.

Til slutt sees det på reglene om påberopelse og virkning. Her avdekkes det at påberopelsesreglen, som er helt grunnleggende for å kreve den bindende virkningen lagt til grunn, er så uklare at den bindende virkningen kan forsvinne på oppløpssiden.

Det foreslås til slutt en rekke tiltak som kan gjøres for å bedre kvaliteten og virkningen på uttalelser.

# 1 Hvor bindende er en bindende forhåndsuttalelse?

## 1.1 Innledning

### 1.1.1 Overordnet om fremstillingen

I denne avhandlingen rettes det et kritisk blikk mot deler av skatteforvaltningslovens ordning med bindende forhåndsuttalelser. Ordningen har mange positive sider ved seg, og er utvilsomt et viktig verktøy for skattytere som planlegger å gjennomføre en disposisjon og som ønsker å vite hva de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene vil bli, før disposisjonen igangsettes. Ordningen har også sine negative sider som ikke er særlig belyst verken i litteraturen eller i rettskildene. En kritisk gjennomgang her, er ikke ment å sette ordningen i et dårlig lys. Det er tvert imot ment for å kunne lære av og kunne utvikle ordningen til å bli enda bedre. Å være kritisk bare for å være kritisk er ingen tjent med.

I det følgende vil det trekkes frem eksempler på problematiske sider av ordningen med bindende forhåndsuttalelsene knyttet opp mot spørsmålet: «Hvor bindende er en bindende forhåndsuttalelse?». Særlig vil det rettes fokus mot avvisningspraksis, saksbehandling, innholdet i uttalelser som gis og forhold rundt påberopelse og virkning av uttalelsene. Temaene som tas opp er de som forfatteren ser på som mest grunnleggende, og som har relevans for de fleste bindende forhåndsuttalelser som gis.

*Det kunne ha blitt skrevet en helt bok om temaet da det er mye som kunne ha blitt tatt tak i. Som en følge av begrensede rammer her, vil en del momenter som kunne ha blitt nevnt bli utelatt, og enkelte temaer kommer vi bare kort inn på. Av problemstillinger som ikke behandles her er særlig problemene som oppstår i de mer kompliserte sakene og de problemstillingene som oppstår i samspill med de forskjellige materielle skatte- og avgiftsreglene. Forskjellige rettsspørsmål har sine forskjellige særegne utfordringer. Et tema som kunne ha blitt tatt opp, men som ikke har fått plass denne gang, er tematikk rundt lov- og regelendring og hva som skal til for at en bindende forhåndsuttalelse mister sin bindende virkning av den grunn.*

Bakgrunnen for denne fremstillingen er en antagelse om at enkelte bindende forhåndsuttalelser kan ha liten eller ingen egentlig bindende virkning, selv om overskriften på uttalelsen sier så. En årsak til slik manglende bindende virkning kan være at skattemyndighetene er for tilbakeholden med å avvise saker som egentlig burde eller skulle ha blitt avvist, eller at det foreligger andre svakheter ved ordningen og saksbehandlingen som fører til at uttalelsene ikke gir den bindende virkningen som er forutsatt.

Videre antas det at noen bindende forhåndsuttalelser i realiteten er faktumavklaringer som egentlig faller utenfor ordningen, men som likevel synes å bli gitt i stor utstrekning. Når det gis slike bindende forhåndsuttalelser kan det tenkes at dette gir ett ytre skinn av legitimasjon av det faktum som er lagt til grunn for uttalelsen, uavhengig av hvor nøyaktig, utfyllende eller korrekt faktum faktisk er. Andre ganger vil faktum-grunnlaget være basert på skjønnsmessige og subjektive vurderinger slik som verdivurderinger, helsemessige forhold, egnethetsvurderinger og lignende, og dette skaper ytterligere problemer da skattyter i praksis i ettertid må kunne sannsynliggjøre at de subjektive eller skjønnsmessige vurderingene som gjerne er sentrale for resultatet, objektivt sett er korrekte for å kunne påberope seg den bindende virkningen.

Særlig i de tilfeller hvor skattyter er representert av en fullmektig, vil informasjonsflyten mellom den som kjenner saken best – skattyter – og saksbehandler hos skattemyndighetene, kunne lide av mangler. Viktige deler av faktum og detaljer kan gå tapt underveis. Det hjelper ikke om skattyter og kanskje fullmektigen heller ikke kjenner de materielle reglene godt nok til å forstå hvilke opplysninger

som har eller kan ha betydning for resultatet. Det kan også tenkes at det mer eller mindre bevisst gis en ensidig fremstilling av faktum i håp om å få en uttalelse med positivt resultat. Dette vil igjen kunne føre til at uttalelsen blir helt uten bindende virkning, kanskje uten at skattyter selv forstår det. Påberopes den bindende forhåndsuttalelsen ved fastsettingen enten i villfarelse eller bevisst, skal det dessuten godt gjøres at den ensidige eller uriktige fremstillingen av faktum blir avdekket på fastsettingsstadiet, med mindre fastsettingen blir tatt opp til kontroll.<sup>1</sup>

I verste fall vil konsekvensene av uttalelser gitt på sviktende grunnlag, kunne være vesentlig provenytnap og dårligere etterlevelse av regelverket. Om det foreligger en plikt fra skattemyndighetenes side til å opplyse saken fullstendig slik som ved øvrig saksbehandling i forvaltningen,<sup>2</sup> er derfor ett av temaene vi kommer nærmere inn på under.

Før vi går nærmere inn på problemene og svakhetene ved dagens ordning, vil det gis en kort overordnet presentasjon av ordningen med bindende forhåndsuttalelser før vi ser på bakgrunnen og formålet bak ordningen.

### *1.1.2 Oversikt over ordningen med bindende forhåndsuttalelser*

Både fysiske og ikke-fysiske personer kan be om en bindende forhåndsuttalelse for en rekke forskjellige skattearter og avgifter.<sup>3</sup> For enkelhets skyld omtales subjektet som kan be om en bindende forhåndsuttalelse for «skattyter», og vider vil det hovedsakelig benyttes eksempler fra den alminnelige inntektsskatteretten. Innholdet her vil like så fullt ha overføringsverdi til alle bindende forhåndsuttalelser som gis av skattemyndighetene, da de følger det samme regel- og rammeverket.

Det rettslige grunnlaget for å kunne gi en bindende forhåndsuttalelse er lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven) kapittel 6 med den tilhørende forskrift til skatteforvaltningsloven av 23. november 2016 nr. 1360 (skatteforvaltningsforskriften). Kort fortalt kan en skattyter som vurderer å gjennomføre en konkret disposisjon, be om en bindende forhåndsuttalelse for å avklare de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av disposisjonen før den igangsettes, se skatteforvaltningsloven § 6-1. En bindende forhåndsuttalelse vil ensidig binde skattemyndighetene når det gjelder konklusjonen på det rettsspørsmålet som er reist og besvart, men bare dersom skattyter gjennomfører den planlagte disposisjonen identisk med det som er lagt til grunn i uttalelsen.<sup>4</sup> Skattyter kan naturligvis selv velge om disposisjonen skal gjennomføres eller ikke. Dersom disposisjonen gjennomføres, kan vedkommende velge å påberope seg konklusjonen på det rettsspørsmålet som er avgjort i uttalelsen.<sup>5</sup>

I mange tilfeller er det faktum som er uklart, og dermed faktum som skattyter egentlig ønsker en uttalelse på. Avklaring av faktum og hvordan skattemyndighetene oppfatter de faktiske forholdene,

---

<sup>1</sup> Skatteforvaltningsloven har ikke lagt opp til noen form for rutinemessig kontroll av faktum ved påberopelse av en bindende forhåndsuttalelse. En eventuell kontroll må i så fall bero på skattemyndighetenes interne føringer og etterprøving av bindende forhåndsuttalelser. Tematikken har også relevans for uklarheter ved krav til påberopelse av uttalelsen, som vi kommer nærmere inn på under punkt 3.1. NOU 1991:30 på side 155, har gitt noen betraktninger rundt det å bevisst oppgi feil faktum, oppdagelsesrisiko og sanksjoner. Utredningen gjaldt imidlertid bare merverdiavgift.

<sup>2</sup> Sml. forvaltningsloven § 17 første ledd, som krever at forvaltningen skal «påse at saken er så godt opplyst som mulig før vedtak treffes».

<sup>3</sup> Se Skatteforvaltningshåndboken 2023, kapittel 6, § 6-1- første ledd, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 femte ledd.

<sup>4</sup> Se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 som sier at skattyter må sannsynliggjøre at disposisjonen er «identisk».

<sup>5</sup> Se blant annet Zimmer (2021) s. 61 og skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd.

faller imidlertid utenfor ordningen.<sup>6</sup> På den andre siden kan det være en uklar og flytende grense mellom tolkning og anvendelse av rettsregler på et gitt faktum, og tolkning og annerkjennelse av faktum. I dette ligger det visse muligheter for en utilsiktet ytre legitimering av faktum som ikke har rettslig forankring, særlig uheldig kan dette være når det presenterte faktum er ensidig og selektivt fremsatt.

Ordningen med bindende forhåndsuttalelser er gebyrbelagt,<sup>7</sup> og det stilles både vilkår til den planlagte disposisjonen og formkrav til forespørselen – «anmodningen» etter skatteforvaltningslovens terminologi – se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4. Oppfyller ikke forespørselen vilkårene, eller saksbehandlingsgebyr ikke er betalt, «skal» forespørselen avvises, se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 første ledd. Det gis imidlertid først et varsel om avvising med en tidsfrist for retting av feilen etter skatteforvaltningsloven § 5-1 fjerde ledd. I de tilfellene hvor det er aktuelt, vil skattemyndighetene kunne tilby en veiledende uttalelse på de samme spørsmålene etter de alminnelige reglene om veiledning etter skatteforvaltningsloven § 5-1 første ledd.

Skattemyndighetene har i tillegg til avvisingss grunnlagene som er omtalt over, flere til dels skjønsmessige avvisingss grunnlag som ikke ser ut til å bli anvendt så ofte som de kunne, noe vi kommer tilbake til straks under. Skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 andre til fjerde ledd gir blant annet hjemmel for å avvise forespørselen dersom det foreligger «tungtveiende grunner», uttalelsen anse å ha «liten egenverdi», «den rettslige avklaringen [...] verken antas å være vesentlig for den som har fremsatt anmodningen, eller å ha allmenn interesse», eller som følge av at saken vil være uforholdsmessig ressurskrevende vurdert opp mot skattyters nytte og behov for en slik uttalelse.

Det er publisert til sammen 901 uttalelser fra Skattedirektoratet og skattekontoret på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no),<sup>8</sup> samt at det er behandlet og publisert en del saker fra Skatteklagenemda som gir et godt kildetilfang til å kunne observere hvilke bindende forhåndsuttalelser som ikke blir avvist. Avvisningssakene publiseres imidlertid ikke, sett vekk fra de som avvises i Skatteklagenemda.

En del av de publiserte uttalelsene, som da naturligvis ikke har blitt avvist, kan hevdes å være tilnærmet tomme for bindende virkning. Det er da naturlig å konkludere med at disse har lite egenverdi for skattyter, uten at de har blitt avvist av den grunn. Vi kommer tilbake til eksempler på dette blant annet under punkt 2.1.

*Alle de bindende forhåndsuttalelser som er blitt behandlet av Skatteklagenemda de siste årene, synes å være gitt av skattekontoret som første instans, hvilket gir et visst innblikk i praksis fra skattekontoret. Så kan det stilles spørsmål til hvorfor ingen av direktoratets uttalelser ser ut til å bli klaget på. Kan det tenkes at også den materielle skatte- og avgiftsretten blir tatt for lett på? Eller at Skattedirektoratet behandler for få bindende forhåndsuttalelser til å egentlig ha tilstrekkelig kompetanse til å behandle disse? Antallet uttalelser gitt av Skattedirektoratet så langt i 2023 er begrenset til fire stykker,<sup>9</sup> mens det tidlig på 2000-tallet ble gitt over 100 bindende forhåndsuttalelser av Skattedirektoratet hvert år.*

Av avvisingss grunnlagene i § 6-1-5 andre til fjerde ledd er det bare alternativet om manglende vesentlighet for skattyter som medfører at forespørselen «skal» avvises, se § 6-1-5 andre ledd. De øvrige alternativene i tredje og fjerde ledd er «kan»-regler. Allerede her kan det stilles spørsmål til om

---

<sup>6</sup> Se Skatteforvaltningshåndboken 2023, kapittel 6, § 6-1- første ledd under overskriften «Bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen» hvor dette er nærmere forklart.

<sup>7</sup> Se skatteforvaltningsloven § 6-3, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-3-1.

<sup>8</sup> Tallene er hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/> (hentet 16.05.2023)

<sup>9</sup> Tallene er hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/> (hentet 16.05.2023)

skattemyndighetene kanskje både har rett og plikt til å benytte det handlingsrommet som oppstilles for å avvise saker, nettopp for å avverge at det gis bindende forhåndsuttalelser som har liten eller ingen bindende virkning. Særlig gjelder dette dersom uttalelsen kan ha negative innvirkning på proveny, etterlevelse av regelverket og skaper en falsk forutberegnelighet for skattyter.

### 1.1.3 Bakgrunnen og formålet bak innføring av bindende forhåndsuttalelser

Før vi ser nærmere på noen av de problemene som eksisterer med dagens ordning, er det viktig å ha klart for seg hva som er formålet og hensikten bak ordningen med bindende forhåndsuttalelser.

Bindende forhåndsuttalelser kan sees på som en forlengelse av forvaltningens veiledningsplikt. Skatteforvaltningsloven § 5-1 pålegger skattemyndighetene en nærmest ubetinget veiledningsplikt ved skattyters «utfylling av meldinger mv.», og når «arbeidssituasjonen tillater det» skal skattemyndighetene gi veiledning i regelverket herunder om lover, forskrifter og myndighetspraksis.

Etter innføring av skatteforvaltningsloven og overgangen fra selvangivelsesprinsippet til egenfastsettingsprinsippet<sup>10</sup> med virkning fra 1. januar 2017, har god veiledning i regelverket blitt enda viktigere for skattyterne.

Før dagens ordning med bindende forhåndsuttalelser ble innført i den gamle lignings- og merverdiavgiftsloven,<sup>11</sup> hadde det allerede vokst seg frem en praksis med ustrakt veiledning om de skatte- og avgiftsmessige virkningene av konkrete disposisjoner som skattytere planla å gjennomføre.<sup>12</sup> Disse ble gjerne omtalt som veiledende forhåndsuttalelser. Når slike veiledende forhåndsuttalelser ble gitt, ble det ifølge forarbeidene tatt forbehold om at uttalelsene ikke var bindende for skattemyndighetene, men at «[e]rfaringer viser imidlertid at det er sjelden ligningsnemndene vil fravike en slik forhåndsuttalelse».<sup>13</sup> Skattyter kunne på denne måten oppnå relativt god forutberegnelighet bare ved å be om en slik veiledende uttalelse, uten å måtte betale gebyr.

Uten hjemmel blir det imidlertid antatt at forvaltningen ikke formelt kan bindende seg for fremtiden, se for eksempel Høyesteretts dom i Rt. 1992 s. 1235, som gjaldt fiskekvoter. Unntak fra dette kan bare tenkes der det er nødvendig for å oppnå hjemmelens formål. Innføringen av en ordning med bindende forhåndsuttalelser ville dermed kunne styrke forutberegneligheten ytterligere.

Det konkrete forslaget om å innføre en generell ordning med bindende forhåndsuttalelser i norsk skatt- og avgiftsrett, startet med et forslag fremsatt i Stortinget inntatt i Dokument nr. 8:39 (1998–1999). Der fremgår det at hensikten med forslaget var å gi:

«[N]æringsdrivende og andre skattytere mulighet til å innhente forhåndstilsagn i forbindelse med disposisjoner som har vesentlige skattemessige konsekvenser. Som eksempler kan nevnes omstrukturering, kapitalutvidelser, endringer i eierskap og generasjonsskifte. Et slikt

<sup>10</sup> Se skatteforvaltningsloven § 9-1 første ledd, sammenlignet med den nå opphevede ligningsloven § 8-1 som bygget på selvangivelsesprinsippet. Egenfastsettingsprinsippet betyr i korte trekk at skattyter ikke bare gir opplysninger om skatteutløsende hendelser slik som under selvangivelsesprinsippet, men selv må tolke og anvende de materielle skattereglene for å fastsette sin egen skatteplikt ved levering av skattemelding, også der regelverket er uklart.

<sup>11</sup> Ikrafttredelse ved FOR-2001-10-12-1186. Reglene i skatteforvaltningsloven er i stor grad bare en videreføring av reglene i ligningsloven. Fra tidligere eksisterte det dessuten en mulighet for å be om bindende forhåndsuttalelse etter petroleumsskatteloven § 6.

<sup>12</sup> Ot.prp. nr. 1 (2000–2001), punkt 15.1.

<sup>13</sup> Ot.prp. nr. 1 (2000–2001), punkt 15.3.2.5.

system kan også gjøre ligningsbehandlingen enklere, bidra til mer likhet i behandlingen og gi færre klager.

Det er stort behov for denne typen regler. Dagens praksis med ikke-bindende uttalelser fra ligningsforvaltningen er ikke tilpasset brukernes behov - spesielt ikke i lys av skattereglenes kompleksitet og eventuelle økonomiske konsekvenser for den enkelte f.eks. i forbindelse med feiltolkninger.»

Særlig det siste – kompleksiteten i reglene – er blitt enda mer aktualisert etter overgangen til egenfastsettingsprinsippet. Det er også verdt å merke seg at forslaget særlig sikter til saker med «vesentlige» skattemessig konsekvenser, og at det synes som om at det var de større transaksjonene og verdiene som ordningen hadde for øye.

I forarbeidene, Ot.prp. nr. 1 (2000–2001), punkt 15.1, utdypes hensikten med innføring av bindende forhåndsuttalelser ytterligere. Der uttales det at:

«Skatte- og avgiftspliktige har behov for å få avklart de skatte- og avgiftsmessige konsekvensene av disposisjoner de planlegger å foreta. Dagens praksis med ikke-bindende uttalelser skaper ikke god nok forutberegnelighet for den skatte- og avgiftspliktige, fordi uttalelsene bare er veiledende og ikke binder skatte- og avgiftsmyndighetene.»

Det sentrale formålet med bindende forhåndsuttalelser er altså å skape forutberegnelighet. På den andre siden er formålet med denne avhandlingen å påpeke at dagens ordning kanskje ikke treffer godt nok på formålet.

## **1.2 Veien videre**

Etter en kort innføring i ordningen med bindende forhåndsuttalelser, er det nå på tide å bevege seg over i de forskjellige stadiene i livsløpet til bindende forhåndsuttalelser. Hensikten er da å undersøke og isolere konkrete svakheter og problemer, slik at disse kan forstås. Når man forstår problemene, kan tiltak og løsninger foreslås.

I kapittel 2 vil vi først presentere noen eksempler som belyser grunnleggende problemer med bindende forhåndsuttalelser. Deretter går vi over til å se bindende forhåndsuttalelser på saksbehandlingsstadiet. Her vil vi blant annet komme inn på temaer som utredning og belysning av faktum, avvisningspraksis og uttalelsenes innhold.

I kapittel 3 beveger vi oss over i stadiet hvor en uttalelse er gitt. Vi ser da først nærmere på reglene for påberopelse av uttalelsen, før vi til slutt ser på virkningen av uttalelsen som er påberopt.

Avslutningsvis gis det noen forslag og betraktninger til hva som kan gjøres for å bedre på de problemene som er belyst.

## **2 Saksbehandlingsstadiet**

### **2.1 Eksempel på problematiske bindende forhåndsuttalelser**

Ved å generalisere litt kan det sies at en bindende forhåndsuttalelse som svarer på et rettslig spørsmål som har en klar rettslig løsning, men hvor det problematiske spørsmålet som skattyter egentlig ønsker svar på er et bevis- eller faktumavklaringsspørsmål, så vil ikke et bindende svar på det rettslige spørsmålet skape noe form for økt forutberegnelighet av betydning.



Før vi ser nærmere på problemer som kan oppstå på saksbehandlingsstadiet, kan det være greit å se på et enkelt og ukomplisert eksempel som illustrerer poenget. Antagelsen her er at dersom man avdekker svakheter i bindende forhåndsuttalelser ved ukompliserte problemstillinger, er sannsynligheten stor for at man også finner feil og svakheter ved behandling av de mer kompliserte sakene.

Et eksempel kan derfor være; en skattyter ønsker å selge sin bolig skattefritt etter reglene i skatteloven § 9-3 andre ledd, som stiller krav til minst ett års eiertid og bruk som egen bolig i minst ett av de siste to årene før salg. Skattyter gir opplysninger om at bostedsadresse i folkeregisteret ikke stemmer overens med faktisk bosted, da vedkommende angivelig bor i boligen som ønskes solgt. Skattyter reiser da spørsmålet om manglende levering av flyttemelding, og dermed feil formell bostedsregistrering, medfører at salget likevel utløser skatt, selv om lovens krav om eier- og brukstid klart er oppfylt. Når det da gis en bindende forhåndsuttalelse som sier at det er faktisk bosted som er avgjørende etter gjeldende rett, og faktisk bosted er eksplisitt oppgitt og lagt til grunn som faktum, så vil det alt vesentligste av den skatterettslige virkningen sentreres rundt det at skattyter kan sannsynliggjøre at faktum er korrekt. Man kan da spørre seg om hva det da egentlig er gitt en bindende uttalelse på? Eksempelet over er hentet fra en faktisk bindende forhåndsuttalelse gitt av Skattedirektoratet i mars 2003 (BFU 83/03).<sup>14</sup>

Når faktum er avklart, gir det skatterettslige resultatet seg selv. I den aktuelle saken kan det hevdes at skattyter hadde behov for en rettslig avklaring på om formell bostedsregistrering hindrer opparbeidelse av brukstid etter bestemmelsen, men på dette punktet er og var rettstilstanden så klar, at dette synes å være helt underordnet.

I denne typen saker er det sentrale vilkåret for rettsanvendelsen, og dermed resultatet, oppgitt som faktum som legges uprøvd til grunn for uttalelsen.<sup>15</sup> Om eksempelet ikke virker overbevisende på leseren, så er det helt greit. Eksempelet illustrerer i hvert fall at det kan stilles spørsmålsteget til hva det egentlig er gitt en uttalelse på, når det sentrale vilkåret for konklusjonen samtidig er lagt til grunn som en forutsetning for resultatet i uttalelsen. Kort fortalt kan man si at denne typen bindende forhåndsuttalelser har en slagside mot faktum, en «faktum-tung»-bindende forhåndsuttalelse, hvor det er sannsynliggjøringen av faktum – bosted som avviker fra det formelt registrerte – som er det sentrale og avgjørende for skattyter. Når uttalelsen er gitt, vil det faktum som er presentert kanskje også få en viss form for ytre legitimasjon, slik at det skal mer til for at skattemyndighetene senere sier at vedkommende ikke kan selge boligen sin skattefritt.

Som vi kommer tilbake til under, så kan det argumenteres for at denne typen faktum-tunge uttalelser er en type bindende forhåndsuttalelse som verken er «vesentlig» for skattyter, eller har allmenn interesse, og som dermed *skal* avvises etter skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 andre ledd. Eller i det minste har «liten egenverdi» og kan eller burde avvises etter § 6-1-5 tredje ledd, slik at man unngår en slik ytre legitimering av faktum i saker hvor det å kunne sannsynliggjøre faktum er det helt avgjørende.

---

<sup>14</sup> I BFU 83/03 drøfter Skattedirektoratet brukstidskravet i praksis bare ved å vise til faktum «[d]et fremgår av faktum at skattyter har benyttet leiligheten som egen bolig fra høsten 2000, dvs. i mer enn ett av de to siste årene.» og deretter at «Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at kravene til bo[-tid er] oppfylt».

<sup>15</sup> Verken loven, forskriften eller Skatteforvaltningshåndboken 2023 kapittel 6, § 6-1 første ledd sier det direkte, men det står blant annet i sistnevnte at «[f]aktumbeskrivelsen er avgjørende for hvilke forutsetninger som blir lagt til grunn i forhåndsuttalelsen og hvilken disposisjon eller hvilke disposisjoner skattemyndighetene har bundet seg til».

Et annet eksempel er saker hvor det avgjørende for resultatet er skjønnsmessige vurderingen som legges til grunn som *faktum* og hvor samtidig de underliggende skatterettslige spørsmålene er grensetilfeller som gjør at små avvik i de skjønnsmessige faktum, kan vippe resultatet.

Til illustrasjon kan vi se på et helt ferskt vedtak fra Skatteklagenemda datert 19. april 2023, SKNS1-2023-23. Dette er en klage på en av skattekontorets bindende forhåndsuttalelse. I den aktuelle saken ønsket en skattyter å selge sin bolig til en utbygger og hadde innhentet en takst på eiendommen med og uten utbyggingsmuligheter som var på henholdsvis 15 og 20 millioner kroner. Skatteloven § 9-3 andre ledd, om skattefritt salg av egen bolig ble antatt å være oppfylt. Spørsmålet var om salget likevel utløste skatt etter skatteloven § 9-3 niende ledd bokstav a, den såkalte tomteregelen. Bestemmelsen sier at dersom prisen som oppnås ved salget må «antas [...] i vesentlig grad å være bestemt» av muligheter for utbygging med videre, vil salget være skattepliktig i sin helhet. Dette selv om vilkårene for skattefritt salg etter § 9-3 andre ledd isolert sett er oppfylt.<sup>16</sup>

*I slike bindende forhåndsuttalelser forutsettes det uten nærmere begrunnelse, at den økte prisen har årsakssammenheng med utbyggingsmulighetene. Videre forutsettes det at eiendommen er «egnet for bygging». Det eneste som synes å bli vurdert er differansen i verdi, men denne kan jo rent teoretisk bli påvirket av andre forhold. Slike forutsetninger er kanskje ikke problematisk når det gis en positiv bindende forhåndsuttalelse, men dersom svaret hadde bli negativt, altså skattepliktig, så kunne det tenkes at disse vilkårene ikke var oppfylt, men det vurderes tilsynelatende ikke. Man gir altså en uttalelse på ett av flere vilkår i bestemmelsen.*

I denne saken var altså den verdivurderingen som skattyter hadde innhentet for eiendommen med utbyggingsmuligheter 5 millioner kroner høyere sammenlignet med verdivurderingen hvor utbyggingsmulighetene var tenkt vekk. I denne konkrete saken utgjorde dette 33,33 prosent økt salgsverdi som følge av utbyggingsmulighetene.

*Skatteloven § 9-3 niende ledd burde egentlig endres. Den er svært vanskelig å anvende i praksis. Bare tanken på å gi en boligeiendom en verdivurdering med og uten utbyggingsmuligheter synes svært kunstig. En boligeiendom består normalt sett av en eller flere bygninger og et grunnareal. Grunnarealet har en verdi som i stor grad er knyttet opp mot beliggenhet, solforhold, arrondering, reguleringsplaner med videre. Grunnarealet vil derfor påvirke både boligens omsetningsverdi på det åpne markedet hvor utbyggere er tenkt ekskludert, og de samme egenskapene vil også påvirke markedsverdi der hvor utbyggere tenkes å kunne delta som kjøpere. En annen ting er at markedsverdi for en eiendom er markedsverdi. Det finnes ikke flere markedsverdier på en og samme eiendom. At en megler eller takstmann skal kunne finne en markedsverdi med og uten utbyggingsmuligheter synes rart ettersom minst en av dem ikke er den faktiske markedsverdien på eiendommen. Det er i så fall tenkte og abstrakt størrelse. En utbygger vil dessuten ikke betale mer enn markedsverdi, noe annet ville ha vært dårlig butikk. En attraktiv beliggenhet vil alltid ha et visst potensiale for utbygging eller eventuelt en sanering av eksisterende bebyggelse og oppføring av nye bygninger. Tanken bak det å gi en verdivurdering med og uten utbyggingspotensiale synes i seg selv å være et paradoks ettersom utbyggingspotensialet i stor grad knyttet til verdien av grunnen i seg selv, som også påvirker boligprisen. Meglere snakker ofte om «lokasjon, lokasjon og lokasjon». Dessuten er det slik at enkelte eiendommer vi ha høyere verdi som «utbyggingsareal» dersom bygningsmassen rent faktisk ble fjernes før salg. Andre eiendommer igjen vil være verdt mer med eksisterende bygningsmasse stående. Det kan da stilles spørsmål ved om dersom man hadde fjernet boligen i SKNS1-2023-23, så ville kanskje grunnarealet ha økt ytterligere i pris? Her er uansett det faktum som skulle vurderes basert på høyst subjektive verdivurderinger gitt av en tilfeldig eiendomsmegler, og som saksbehandlere på skattekontorene trolig ikke har kompetanse til å vurdere nærmere. I tillegg skal dette svært så subjektive faktumet bare legges til grunn helt uprøvd etter*

---

<sup>16</sup> Se Zimmer (2021) s. 287 som drøfter vilkårene for tomtebeskatning nærmere.

*gjeldende praksis hos skattemyndighetene. Skatteloven § 9-3 niende ledd kan hevdes å være en dårlig lovregel generelt, og skinner gjennom som enda mindre egnet for bindende forhåndsuttalelser.*

Uten å gå nærmere inn på de bakenforliggende skattereglene, så kan det antas at salgsprisen som var 33,33 prosent over den antatte salgsverdien uten utbyggingsmuligheter, var helt på grensen til det som kunne aksepteres som skattefritt salg. Både skattekontoret og Sekretariatet for Skatteklagenemda innstilte på at salget ikke var skattefritt. Skatteklagenemda kom imidlertid til motsatt resultat, og konkluderte med at prisen ikke i «vesentlig grad» var påvirket av utbyggingsmulighetene.

Det må antas at dette var et utpreget grensetilfelle ettersom det ikke finnes publiserte eksempler på at skattefritaket i skatteloven § 9-3 har vært strukket så langt tidligere, og at både skattekontoret og Sekretariatet for Skatteklagenemda konkluderte med at salget var skattepliktig. Det er nettopp det at dette var et grensetilfelle som skaper store problemer for den bindende virkningen av uttalelsen. For hva var det som var avgjørende i denne saken? Jo, det var to ting som begge ble lag opprøvd til grunn som faktum. Det var en subjektiv vurdering av boligens markedsverdi, og det var en subjektivt tenkt verdi av eiendommen dersom den ikke kunne utvikles.

Vi kommer nærmere inn på vilkårene for å påberope en bindende forhåndsuttalelse senere, men det kan allerede her nevnes at det i ettertid vil være vanskelig for skattyter å sannsynliggjøre at markedsprisen med og uten utbyggingsmuligheter på salgstidspunktet var «identisk» med det som var fremsatt som faktum. Å kunne påvise slik identitet er ett av kravene for å påberope seg resultatet i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 første ledd. Den faktiske markedsverdien kan selvsagt variere den ene og den andre veien. Og nettopp fordi de verdiene som er lagt til grunn i uttalelsen er subjektive størrelser gitt av eiendomsmegler i god tid før disposisjonen gjennomføres, vil tallene trolig avvike, og tallene vil også kunne avvike fra megler til megler.<sup>17</sup> Skattyter kan til og med finne på å innhente flere forskjellige verdivurderingen og legge frem for myndighetene den som er mest gunstig for det resultatet som ønskes. Verddivurderingene er uansett så subjektive og skjønnsmessige at de alltid vil avvike noe, og det vil tilnærmet være umulig å sannsynliggjøre at den konkrete verddivurderingen var den korrekte.

For tankens skyld, la oss si at den egentlige markedsverdien uten de tenkte utbyggingsmulighetene var marginalt lavere, for eksempel 14,8 millioner slik at differansen til 20 millioner var på over 35 prosent. Når 33,33 prosent i den konkrete saken antas å ha vært et utpreget grensetilfelle, så ville kanskje en antatt markedsverdien på 14,8 millioner og differanse på over 35 prosent, være nok til å velte resultatet?

Det som er sikkert, er at resultatet faller og står på om skattyter kan sannsynliggjøre de skjønnsmessige verddivurderingene som er lagt til grunn som faktum i saken.

I første halvdel av 2023 har styringsrenten økt kraftig og bankenes boliglånsrente nærmer seg 5 prosent. Kan det kanskje tenkes at markedsverdien på boligen har sunket noe før skattyter har rukket å gjennomføre salget? Eller at den subjektive verddivurderingen i utgangspunktet var satt litt for høyt? Det er jo tross alt skattyter selv som har betalt for denne verddivurderingen. Hvordan skal skattyter eventuelt sannsynliggjøre at den subjektive verddivurdering som vedkommende har betalt for, objektivt sett var korrekt når salget er gjennomført og uttalelsen påberopes?

Hvor bindende denne typen bindende forhåndsuttalelser er, er i beste fall noe uklart.

---

<sup>17</sup> Etter § 6-1-9 første ledd, vil man se vekk ifra beløpsmessige eller kvantitative forskjeller uten betydning for resultatet. Det kan ikke sies å være tilfelle her.

Ettersom den bindende virkningen og forutberegneligheten som skattyter har fått ved Skatteklagenemdas vedtak i SKNS1-2023-23 er uklar, skulle kanskje denne typen uttalelser ha blitt avvist med hjemmel i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5. Her synes de fleste avvisningshjemlene i bestemmelsen, å gi tilstrekkelig dekning for en avvisning.

At det underliggende skatterettslige spørsmålet er et utpreget grensetilfelle som baserer seg på usikre verdivurderingen, er paradoksalt nok både grunnen til at skattyter gjerne ønsker en bindende forhåndsuttalelse, men samtidig nettopp grunnen til at uttalelsen burde ha blitt vurdert avvist. Den bindende virkningen står og faller på om skattyter kan sannsynliggjøre et høyst subjektivt faktum. En form for utilsiktet legitimering av verdivurderingene gjennom uttalelsen kan det hevdes at man likevel får, men denne har ingen bindende virkning i seg selv.

Vi skal i det følgende se nærmere på saksbehandlingen hos skattemyndighetene, for å se om det er noe som kan gjøres med de problemene som er belyst med eksemplene over.

## **2.2 Overordnet om saksbehandling av bindende forhåndsuttalelse**

Nå som vi har sett på et par eksempler fra virkeligheten, hvor den bindende virkningen kan sies å være høyst usikker, er det grunnlag for å se litt nærmere på saksbehandlingen. Hensikten her er å kunne identifisere eventuelle svakheter ved saksbehandlingen, for deretter å kunne foreslå tiltak for å bedre situasjonen.

Når skattemyndighetene mottar en forespørsel om bindende forhåndsuttalelse, er noe av det første som skjer at saksbehandler undersøker om saksbehandlingsgebyr er betalt, og deretter om øvrige vilkårene for at uttalelsen skal kunne gis er til stede, herunder de krav og vilkår som fremgår av skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4, og eventuell avvisning i tråd med § 6-1-5.<sup>18</sup> Spørsmål rundt gebyrbetaling er ikke av videre interesse her, og omtales ikke nærmere.

Skatteforvaltningshåndboken 2023 gir en god oversikt og beskrivelse av de generelle krav til innhold og gjeldende praksis rundt dette. Det er ikke behov for å gå inn på alle krav og vilkår i detalj her. Noen av disse er likevel verdt å nevne. Det viktigste vilkåret er kanskje at rettsspørsmålet må knytte seg til en fremtidig, konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Og § 6-1-4 sjette ledd, stiller som vilkår at skattyter gir «nøyaktig og tilstrekkelig» beskrivelse av både forutsatt og fremtidig faktum, samt disposisjonen.

Ettersom saksbehandleren må vurdere om § 6-1-4 sjette ledd om beskrivelse av faktum og disposisjonen er oppfylt, kan det hevdes å være et implisitt saksbehandlingskrav at saken blir opplyst så godt som mulig. Dette er imidlertid ikke et krav rettet mot saksbehandler, men innsender og «anmodningens innhold». Det synes som om at alt ansvar for faktum og beskrivelse av disposisjonen settes på skattyter. Dette har også gode grunner for seg, blant annet at det er skattyter som kjenner faktum best og som sitter på all kjennskap til den planlagte disposisjonen. Bestemmelsen stiller altså ikke opp noe direkte aktivitetsplikt for saksbehandler for å opplyse saken, annet enn at saken kan tenkes å måtte avvises om saksbehandler mener at det ikke er gitt tilstrekkelig, motstridene eller tvetydig faktum. I slike tilfeller skal forespørselen avvises etter § 6-1-5 første ledd så lenge feilene ikke rettes innen en gitt frist.

I mange tilfeller har ikke saksbehandler noe forutsetning for å vite at vilkåret i § 6-1-4 sjette ledd om nøyaktig og tilstrekkelig faktum, er oppfylt eller ikke. Kan ikke saksbehandler se at det mangler

---

<sup>18</sup> Se retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser (2019), punkt 3.1.

opplysninger, vil saken altså kunne tas til behandling. Noe ytterligere krav til undersøkelser av saksbehandler, ser ikke ut til å være gitt. Verken loven, forskriften, interne retningslinjer<sup>19</sup> eller Skatteforvaltningshåndboken 2023 synes å stille et slikt krav til saksbehandler.

Det kan likevel stilles spørsmål til om saksbehandler har eller burde ha en viss plikt til å påse at saken er tilstrekkelig opplyst utover det å bare vurdere § 6-1-4 sjette ledd i lys av eventuell avvisning etter skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 første ledd. Selv om skattyter er nærmest til å vite at faktum er både korrekt og utfyllende nok, vil en slik eventuell ulovfestet plikt for saksbehandler til å opplyse saken best mulig kunne ha flere gode grunner for seg, noe vi skal se på i det følgende.

### 2.3 Saksbehandling, en ulovfestet plikt til grundig saksforberedelse?

Et godt samspill mellom saksbehandler og skattyter for å påse at faktum, problemstilling og saken blir godt belyst, vil antagelig kunne være med på å unngå negative konsekvenser for både skattemyndighetene og for skattyter. Å oppstille forventinger til saksbehandlingen vil derfor alle kunne være tjent med.

Utgangspunktet er altså at skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 sjette ledd, stiller krav til og legger ansvar på skattyter, for å gi alt av relevant informasjon, herunder opplysninger som *kan* ha betydning fore resultatet.

Retorisk kan det spørres, hvordan skulle eventuelt saksbehandler kunne vite at det ikke er gitt «nøyaktig og tilstrekkelig» rede for både «forutsatt og fremtidig faktum» som *kan* ha betydning for resultatet? Det er ikke lett.

Det må erkjennes at saksbehandler på generelt grunnlag ikke kan vite alt. Og ofte så forstår gjerne ikke skattyter selv at det mangler informasjon som kan ha betydning for saken. De spørsmålene som besvares i en bindende forhåndsuttalelser er ofte så komplekse at det alltid i hvert fall teoretisk vil kunne være momenter som «kan ha betydning» for resultatet, men som ikke blir gitt.

I forlengelse av dette, er det på sin plass å poengtere det at opplysninger *kan* ha betydning for resultatet, ikke er det samme som at de faktisk har betydning for resultatet. At slike opplysninger gis er likevel et formkrav etter § 6-1-4 sjette ledd, slik at fravær av slike opplysninger medfører at uttalelsen ikke skulle ha blitt gitt, jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 første ledd. Når uttalelsen er gitt, synes imidlertid ikke skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 om uttalelsens virkning, å peke tilbake på formkravene til forespørselen i § 6-1-4, herunder sjette ledd. Betydning av denne manglende henvisningen tilbake til formkravene er uvisst, og drøftes nærmere under punkt 3.2 om uttalelsens virkning.

Det stilles altså i utgangspunktet veldig store krav til skattyter for at det faktum som gis er tilstrekkelig og utfyllende. Så kan det spørres om dette skjer i praksis.

En del av de bindende forhåndsuttalelsene som er publisert på [www.skatteetaaten.no](http://www.skatteetaaten.no) er svært kortfattet når det gjelder faktum, særlig de litt eldre sakene for eksempel bindende forhåndsuttalelse gitt av Skattedirektoratet i mars 2002 (BFU 16/02), som gjelder en litt komplisert aksjeincentivordning etter den såkalte Kruse Smith-modellen som har opphav Høyesteretts avgjørelse i Rt. 2000 s. 758 (Kruse Smith-dommen). Uttalelsen gjelder for et selskap og et ukjent antall personlig skattytere. Beskrivelsen av selve disposisjonen og hvilke skattesubjekter den gjelder for er til dels mangelfull og kortfattet. Videre kan bindende forhåndsuttalelse gitt 24 februar 2005, BFU 09/05, trekkes frem. Her

---

<sup>19</sup> Se retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser (hentet 16.05.2023)

var spørsmålet om skattyter kunne selge to boligseksjoner skattefritt når disse ble brukt som en samlet enhet. Hele faktum er gitt i ett (!) enkelt og kort avsnitt. Dette er bare to eksempler som raskt ble hentet frem, det finnes mange slike.

Når det gjelder korrekt og utfyllende informasjon så er det verdt å merke seg at skattyter kan ta sjansen på å gi en feil eller skjev fremstilling av faktum for å få et ytre skinn av legitimasjon og aksept for den planlagte disposisjonen. På dette stadiet av skattefastsettingen – veieldningsstadiet – før man leverer den aktuelle skattemeldingen, så finnes det ingen sanksjoner for å oppgi feil eller misvisende opplysninger. Det verste som kan skjer er nok at forespørselen avvises etter for eksempel skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 første ledd, med en henvisning til § 6-1-4 sjette ledd om uriktig eller unøyaktig faktum. Nå er det ikke slik at de som saksbehandler hos skattemyndighetene skal ha en iboende mistro til alle som kontakter dem, men dersom faktum stresstestens litt før det gis en bindende forhåndsuttalelse så vil man kanskje unngå en del feil. Det kan for eksempel slås opp i offentlig tilgjengelig registre og informasjon, og det kan stilles kritiske spørsmål til skattyter, så kan kanskje de ulempen som et eventuelt ensidig, unøyaktig eller unyansert faktum gir, kunne avhjelpes på et tidlig stadium.

Stresstestens det faktum som er oppgitt av skattyter, slik at man får et godt, utfyllende og nyansert faktagrunnlag å bygge uttalelsen på, så er man i mindre grad prisgitt at eventuelle unøyaktig fremstilling av faktum avdekkes ved en senere kontroll. En etterfølgende kontroll vil uansett ikke hjelpe på skattyters forutberegnelighet, slik at økt kontrollvirksomhet ikke i seg selv er løsningen her.

En årvåken saksbehandler som gjør sitt beste for å belyse saken så godt som mulig innenfor rammene som er gitt i skatteforvaltningsloven, vil både kunne bedre kvaliteten og den bindende virkningen av en uttalelse, samtidig som proveny og etterlevelse av regelverket opprettholdes.

Oppdager saksbehandler at det er gitt et unyansert og ensidig faktum, så burde det kanskje være grunnlag i seg selv for å avvise etter skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 fjerde ledd om «tungtveiende grunner» eller lignende selv om opplysningene senere blir rettet, særlig dersom feilen bærer preg av å være bevisst fra skattyters side.

En annen side ved dette er kanskje at skattemyndighetene ikke skal straffe dem som ber om en bindende forhåndsuttalelse ved å sette i gang inngående undersøkelser og stille kritiske spørsmål som ellers ikke ville ha blitt stilt. Så her er det flere hensyn for saksbehandler å ha med seg. En bindende forhåndsuttalelse burde ikke bli behandlet som en kontroll i seg selv. Man må jo anta at de som ber om en bindende forhåndsuttalelse generelt sett ønsker å etterleve regelverket, og at det gjerne er derfor de ber om en bindende forhåndsuttalelse i utgangspunktet.

Et eksempel på en sak hvor oppslag i offentlig tilgjengelig informasjon kan avhjelpe åpenbare feil, er dersom en skattyter ønsker å selge en bolig, men glemmer å opplyse at boligen består av to eierseksjoner. Det kan ofte skje at en vanlig enebolig er seksjonert uten at skattyter selv forstår de skatterettslige implikasjonene av dette. Som utgangspunkt vil man ikke kunne selge to boligseksjoner under regelen om skattefritt salg av egen bolig i skatteloven § 9-3 andre ledd.<sup>20</sup> BFU 09/05 som vist til over er eksempel på det motsatte. Slår saksbehandler opp i kartverkets offentlig tilgjengelige karttjeneste på [www.seeiendom.no](http://www.seeiendom.no), eller Skatteetatens interne eiendomsregister, så vil denne delen av faktum straks belyses. Dette er kanskje noe man kan forvente av saksbehandler? Etatens retningslinjer<sup>21</sup> og Skatteforvaltningshåndboken 2023, legger imidlertid ikke opp til en slik

---

<sup>20</sup> Se Skatte-ABC 2022/2023, B-15-4.3.10 om «Seksjonert eiendom»

<sup>21</sup> Se retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser (2019)

saksbehandling. Heller ikke de publiserte uttalelsene synes å bære preg av en selvstendig utredelse eller prøving av faktum fra saksbehandlers side.

Et annet lignende eksempel som raskt kan avklares ved et oppslag hos kartverket, er salg av boligeiendom med flere tilstøtende bygninger eller unormalt stor tomt. Også slike boligeiendommer kommer i fare for å ikke kunne selges i sin helhet under skattefritaket i skatteloven § 9-3 andre ledd, da bare «bolig» med såkalte tjenende bygninger, og det som på fagspråket gjerne omtales som naturlig arronder tomt, vil falle innunder skattefritaket. Dette er det ikke alle skattytere som kjenner til. Det bes derfor gjerne bare om en generell bindende forhåndsuttalelse på om salg av boligen kan skje skattefritt, gjerne med henvisning til en brukshindring eller lignende i skatteloven § 9-3 andre ledd bokstav b, se for eksempel bindende forhåndsuttalelse gitt av Skattedirektoratet 18. september 2015, BFU 22/14, som gjelder salg av bolig som følge av brukshindring. I den konkrete saken er det gitt opplysninger om størrelse på tomten, men ikke om eneboligen har anneks, garasje, frittliggende boder med videre. Når informasjon om slikt ikke er gitt, er det umulig for skattemyndighetene å vurdere om disse bygningene følger med under skattefritaket eller ikke. Et raskt søk på kartverkets side ville ha avdekket om boligen hadde unormalt stor tomt eller frittliggende bygninger som det er grunn til å undersøke nærmere.

I de publiserte bindende forhåndsuttalelsene som finnes, vises det til at det er oppgitte faktumet som vurderes, og ikke noe annet. Dette fremgår i den generelle reservasjonen som synes å være brukt i de fleste publiserte bindende forhåndsuttalelser.<sup>22</sup>

Skatteforvaltningshåndboken 2023 kapittel 6, § 6-1 første ledd støtter oppunder ette, og legger samtidig all risiko for faktum over på skattyter, når det står uttalt at:

«[S]kattemyndighetene [legger] uten nærmere vurdering kun [...] det presenterte faktum til grunn for rettsanvendelsen. Skattepliktige har risikoen for at faktum er korrekt.»

Etter dette synes det rimelig å anta at saksbehandler ikke utreder faktum nærmere. Om en saksbehandler da ikke innhenter eller avdekker manglende opplysninger, vil en bindende forhåndsuttalelse som gis på sviktende grunnlag fort miste sin bindende virkning uansett om skattyter selv forstår dette eller ikke. Påberopes uttalelsen uavhengig av om skattyter kjenner til feilen eller ikke, så legges oppgaven med å avdekke feilen tilbake igjen til skattemyndighetene. På den andre siden er all risiko for feil ved faktum fortsatt hos skattyter. Det kan heller ikke sies å være en feil ved saksbehandlingen hos skattemyndigheter at faktum ikke utredes nærmere. En eventuell feil ved saksbehandlingen vil uansett ikke kunne repareres ved at uttalelsen likevel skulle fått bindende virkning, noe slikt synes ikke å ligge innenfor dagens rammeverk i skatteforvaltningsloven kapittel 6.

Det kan i sammenheng med eventuelle feil fra saksbehandler nevnes at en bindende forhåndsuttalelse faller utenfor den generelle definisjonen av enkeltvedtak i skatteforvaltningsloven, jf. § 1-2 bokstav d, se også Skatteforvaltningshåndboken 2023 kapittel 6 om bindende forhåndsuttalelser hvor det samme fremgår.

---

<sup>22</sup> Se f.eks. BFU 4/2023 gitt 10. mars 2023 hvor følgende standardreservasjon fremgår: «Det gjøres for ordens skyld oppmerksom på at det ikke tas stilling til eventuelle andre skattespørsmål eller problemstillinger som måtte oppstå ved de(n) skisserte transaksjon(er) ut over de spørsmål som er drøftet i det følgende. Skattedirektoratet forutsetter at premissene og faktum beskrevet er fullstendige for de spørsmål som drøftes.»

All risiko for manglende bindende virkning ligger altså stadig hos skattyter som risikerer å miste den bindende virkningen, men de negative effektene av en dårlig bindende forhåndsuttalelse vil fremdeles kunne gå utover statens proveny og føre til dårlig etterlevelse av regelverket.

Man kan gjerne nyansere litt. Kanskje saksbehandlingen og saksforberedelsene bør tilpasses ut fra sakens karakter og innsenders kunnskap og fremtoning? Private skattytere som ønsker å selge sin bolig og ber om en bindende forhåndsuttalelse bør kanskje få mer hjelp underveis, sammenlignet med profesjonelle parter som ønsker å gjennomføre en komplisert omorganisering av selskap eller lignende. Profesjonelle parter vil gjerne forventes å ha kontroll på underliggende problemstillinger og at faktum er nøyaktig og utfyllende slik skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 sjette ledd krever.

På den andre siden vil sistnevnte være et område hvor eventuelt provenytab ved feil vil kunne være mye høyere. Er det da riktig å legge mest ressurser på privatpersonen hvor det kanskje ikke er så «vesentlig» for skattyter å få en uttalelse, og mindre penger i spill? I den forbindelse vises det til forarbeidene som gjennomgått i punkt 1.1.3 over, hvor det antydes at det er de kompliserte omorganiseringene med videre, som er det primære nedslagsfeltet for bindende forhåndsuttalelser.

Etter min vurdering bør saksbehandleren være bevisst på risikoen ved å forholde seg passiv og kun legge til grunn den informasjonen som kommer inn. Om ikke lovverket påbyr det, så er det kanskje rom for å si at saksbehandler må sørge for et forsvarlig grunnlag å basere den bindende forhåndsuttalelse på, fremfor å lene seg på en streng standardisert reservasjon om at det forutsettes at faktum er fullstendig og korrekt. Om denne standardformuleringen kanskje formelt er korrekt innenfor ordningen med bindende forhåndsuttalelser, så betyr ikke det at formuleringen bøter på alle problemer vi har drøftet her, tvert imot så hjelper den veldig lite.

På dette stadiet kan det være på sin plass å se til det grunnleggende forvaltningsrettslige prinsippet om forsvarlig saksbehandling.<sup>23</sup> Som nevnt over, så er ikke en bindende forhåndsuttalelse å regne som et enkeltvedtak etter loven, og ordningen faller litt på utsiden av generell forvaltning.

Det finnes likevel kanskje rom for å påstå at saksbehandler har en plikt til å utrede saksforholdet i hvert fall litt nærmere, selv om risikoen for feil faktum ligger hos skattyter.

## **2.4 Nærmere om avvisning og avvisningspraksis**

Først litt overordnet om praksis rundt avvisning.

Da Zimmerutvalget utredet ordningen med bindende forhåndsuttalelser for merverdiavgift i NOU 1991:30, ble det på side 160 foreslått at skattemyndighetene skulle «skulle [kunne] avgjøre spørsmålet om forhåndsuttalelse skal avgis eller ikke, på fritt grunnlag». Det skulle heller ikke kunne kreves noe begrunnelse for avvisningen. Forslaget ble begrunnet med at ikke alle spørsmål er egnet for bindende forhåndsuttalelser.<sup>24</sup> Forslaget endte ikke opp som lov på det tidspunktet. Da bindende forhåndsuttalelser ble innført i ligningsloven ble det imidlertid vist tilbake til NOU 1991:30,<sup>25</sup> men avvisningshjemplene ble moderert litt. Videre kreves det nå at beslutning om avvisning «kort [må] begrunnes», se skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 femte ledd.

---

<sup>23</sup> Se for eksempel Folkvord, Furuseth, Gjems-Onstad (2021) s. 1154.

<sup>24</sup> Denne forståelse av NOU 1991:30 er gjengitt i Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) punkt 15.5 hvor dette konkrete sitatet er hentet fra.

<sup>25</sup> Se Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) punkt 15.4.



En beslutning om avvisning kan ikke påklages.<sup>26</sup> Ettersom disse beslutningene heller ikke publiseres, er avvisningspraksis utover den som fremgår av Skatteforvaltningshåndboken 2023 kapittel 6, vanskelig å få oversikt over. Som omtalt innledningsvis gir de publiserte bindende forhåndsuttalelsene en negativ avgrensning av avvisningspraksis, men vurderingene som gjøres rundt de forespørslene som faktisk avvises, blir altså ikke publisert.

Skatteklagenemda gir imidlertid en mulighet for ett lite innsyn i avvisningspraksis, om enn svært begrenset. Skatteforvaltningsforskriften § 6-2-1 første ledd setter som vilkår at «krav til anmodningens innhold i § 6-1-4 gjelder tilsvarende for klage». Er ikke vilkårene for klage oppfylt, avviser Skatteklagenemda klagen med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 13-7 første ledd, eller opphever den etter tredje ledd.

Skatteklagenemda har det siste året vært mer aktiv enn tidligere med å avvise bindende forhåndsuttalelser i klageomgangen, med bakgrunn i formkravene i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4. Disse sakene publiseres altså normalt på Skatteetatens nettside [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no).<sup>27</sup> I 2022 ble det publisert tre saker som ble avgjort på avvisning. I perioden 2019 til 2021 ble det bare avgjort og publisert en sak som omhandlet avvisning.<sup>28</sup>

Merk at skatteforvaltningsforskriften § 6-2-1 kun sikter til at § 6-1-4 om forespørselens innhold gjelder tilsvarende ved klagebehandling, men sier ingen ting om § 6-1-5 som er avvisningshjemmelen. Etter den praksis som foreligger i Skatteklagenemda per i dag, synes det som om at skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 med sine respektive kan- og skal-bestemmelser for avvisning ikke kommer til anvendelse i klageomgangen. Dette til tross for at nemda mener seg kompetent til å prøve «alle sider av saken» jf. skatteforvaltningsloven § 13-7 andre ledd.

*Skatteforvaltningsloven § 13-7 andre ledd om at nemda kan prøve alle sider av saken, ble dratt litt langt i SKNS1-2022-6 hvor de til og med følte seg kompetent til å innhente nytt faktum. En slik klagebehandling synes ikke å være i tråd med grunnleggende prinsipper bak ordningen med bindende forhåndsuttalelser. Dette har sin side mot at det organet som gir bindende forhåndsuttalelser i førsteinstans skal legge til grunn det faktum skattyter har oppgitt, og ellers forutsetter at opplysningene er korrekt og uttømmende for de spørsmålene som skal besvares. Gis det nytt faktum, er skattyter henvist til å be om en ny bindende forhåndsuttalelse, og har ikke lengre nytte av den første bindende forhåndsuttalelsen som er uten virkning all den tid faktum viser seg å ikke være korrekt.*

Etter dette synes det som om at Skatteklagenemda i klageomgangen ikke ser seg kompetent til å benytte de avvisningsgrunnlag som er tilgjengelig for førsteinstans i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 andre til fjerde ledd. Dette er kanskje tilsiktet, men kan også hevdes å være en svakhet ved klagebehandlingen, da også klagenemda bør kunne avvise saker de ser har liten egenverdi eller ser at uttalelsen mangler bindende virkning. På denne måten ville også skattemyndighetene kunne ha fått en korrigerende av fremtidig praksis fra en uavhengig instans.

Skatteforvaltningshåndboken 2023 kapittel 6, § 6-1 første ledd gir noen holdepunkter for avvisningspraksis hos skattemyndighetene, men refererer for det meste bare til det som fremgår av forskriften og som er gjennomgått over. Imidlertid er kravet til «vesentlig» betydning for skattyter kommentert særskilt når det står skrevet:

<sup>26</sup> Jf. skatteforvaltningsloven § 6-2 første ledd

<sup>27</sup> <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/vedtak/skatteklagenemnda/> (hentet 16.05.2023), se skatteforvaltningsforskriften § 6-2-1 sjette ledd om publisering av nemdas uttalelser.

<sup>28</sup> For 2022 er det publisert SKNS1-2022-6, nr. 66 og nr. 81. Fra 2019 finner man kun SKNS1-2019-118.

«Det må vurderes konkret om et spørsmål har «vesentlig» betydning for skattepliktige. Det stilles ikke strenge krav til «vesentlighet», da det er vanskelig for skattemyndighetene å ha en formening om hva som er vesentlig for skattepliktige. Et spørsmål kan ha vesentlig betydning selv om det er enkelt, og antas bare unntaksvis å medføre at en anmodning blir avvist.»

Her legger skattemyndighetene opp til en svært lempelig praksis. Dette kan ikke forstås på andre måter enn at «skal»-bestemmelsen ikke ofte benyttes som følge av at skattemyndighetene angivelig har vanskelig med å forstå om uttalelsen er vesentlig for skattyter eller ikke. Dette legger opp til at det gis uttalelser som ikke burde gis. Dette kan antas å være en av grunnene til at tomme uttalelser gis, og at forutberegneligheten til skattyter bare er illusorisk, som vi har sett eksempler på tidligere. Her burde skattemyndighetene være mer frempå, særlig ettersom dette er en «skal»-bestemmelse.

Videre gir Skatteforvaltningshåndboken 2023 eksempler på uttalelser som ikke kan gis. Det som synes mest interessant er:

«Dersom skattepliktiges behov for avklaring gjelder usikkerhet knyttet til faktiske forhold (bevisvurderinger), enten dette gjelder at skattepliktige er usikker på hva som faktisk har skjedd eller usikkerheten er knyttet til hvordan skattemyndighetene vil vurdere et allerede inntruffet faktum, kan dette ikke tas opp i en bindende forhåndsuttalelse.» (min understrekning)

Usikkerhet knyttet til skattemyndighetenes forståelse av inntruffet faktum, synes å være en utstrakt årsak til at skattytere ber om en uttalelse, og over er det allerede gitt eksempler på at slike uttalelser gis. Se også for eksempel bindende forhåndsuttalelse gitt 20. august 2021, BFU 10/2021, hvor spørsmålet var om en overføring av aksjer var skattepliktig som realisasjon eller skattefri som gave når aksjene skulle forsøkes gitt i gave til en stiftelse. Disposisjonen og faktum ble beskrevet slik at aksjene som skulle forsøkes gitt i gave, ville bli utløst på forkjøpsrett av øvrige aksjonærer. Spørsmålet var da om dette ville betraktes som et salg fra skattyter. Skattedirektoratet konkluderte med at utløsning av forkjøpsretten ville bli vurdert som et salg – realisasjon – mot vederlag, fra skattyter til de øvrige aksjonærene, og at det aldri ble gitt en gave til stiftelsen. Skattyter fikk i praksis altså skattemyndighetene til å vurdere de privatrettslige forholdene som var beskrevet, og sitt syn på dette. Grensen mot de uttalelsene som etter Skatteforvaltningshåndboken 2023 ikke skal gis, virker hårfin.

Som vist til over er det gitt anvisninger på en lempelig praksis av uttalelser som skal avvises etter skatteforvaltningsforskriften § 6-1-5 andre ledd som følge av manglende «vesentlighet». Og videre synes det som om at skattemyndighetene har lite fokus øvrige avvisningshjemler ellers. Skatteforvaltningshåndboken 2023 benytter mest plass til å vurdere formkravene i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4.

Etter min vurdering vil det å senke terskelen for å avvise bindende forhåndsuttalelser, kunne ha god effekt på proveny, etterlevelse og skattyters faktiske forutberegnelighet. I det følgende skal vi raskt se på uheldige sider ved at lempelig praksis får fotfeste i publiserte kilder.

## **2.5 Lempelig avvisningspraksis kan skape presedens**

Som vi har vært inne på over, er det få publiserte kilder på avvisningspraksis, foruten noen vedtak i Skatteklagenemda og eksempler i Skatteforvaltningshåndboken 2023. Før 2019 var det så langt undertegnende kan se, kun Sivilombudsmannen sak 2009/2637 om «Klage på avvisning av anmodning om bindende forhåndsuttalelse i skattesak – forholdet til skatteavtaler» som var offentlig tilgjengelig og som kunne gi en viss veiledning for avvisningspraksis hos skattemyndighetene.

Utover dette er skattyterne henvist til å se på de uttalelsene som rent faktisk er blitt gitt og publisert, som gir en negativ avgrensning av avvisningspraksis.

Ved lempelig avvisningspraksis, er det fare for at skattyter overfor skattemyndighetene kan si at det i en lignende sak er gitt en bindende forhåndsuttalelse tidligere, og da gjerne av Skattedirektoratet. Dette skaper fort presedens, På nåværende tidspunkt er det publisert 901 bindende forhåndsuttalelser.<sup>29</sup> Dersom skattyterne over tid viser til lignende uttalelser som er blitt gitt tidligere, uavhengig av om de burde ha blitt avvist eller ikke, vil man stå i fare for å stadig flytte grensen for hvilke saker det gis bindende forhåndsuttalelse på. På denne måten vil grense over tiden kunne bli flyttet for langt. Og videre vil man ved å lete lenge nok i de 901 uttalelsene som så langt er publisert, nesten alltid kunne finne en uttalelse som er gitt, og som kanskje skulle ha blitt avvist. Finner man denne ene uttalelsen, kan skattyter hevde at det samme må legges til grunn, og en uttalelse må gis og derfor ikke avvises.

Har Skattedirektoratet gitt en uttalelse som kanskje er i strid med reglene i skatteforvaltningsloven, skal det mye til for at en enkelt saksbehandler på skattekontoret skal stå på sitt og likevel avvise saken. På denne måten er det fare for en stadig liberalisering av praksis, og at over tid blir for få uttalelser som avvises av skattemyndighetene.

Resultatet kan da bli at det i stor utstrekning gis bindende forhåndsuttalelser med liten eller ingen egentlig bindende virkning med de uheldige effektene der har.

Kanskje det er på høy tide med en tydelig omlegging av praksis med en prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet eller Finansdepartementet?

### **3 En uttalelse er gitt – virkning og påberopelse**

#### **3.1 Påberopelse**

Nå beveger vi oss over i tiden etter at en uttalelse er gitt. Det er på tide å gjennomføre den planlagte disposisjonen og deretter påberope seg uttalelsen. Hva som har skjedd på saksbehandlingsstadiet er ikke lengre relevant. Det er det faktiske innholdet i uttalelsen og det faktum som ligger til grunn for uttalelsen som har betydning, uansett om den burde ha blitt avvist eller ikke.

Skattyter står nå overfor skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd og skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 som i første ledd gir reglene om virkning og påberopelse. Her behandler vi først reglene for påberopelse, før vi ser på virkningen. Uten påberopelse får uttalelsen ingen virkning.

Skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd sier at uttalelsen skal legges til grunn som bindende dersom «den uttalelsen gjelder krever det, og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen». Annet enn at uttalelsen rent faktisk må kreves lagt til grunn, er det ikke i loven ikke gitt noe ytterligere beskrivelse eller forklaring på hvordan påberopelsen skal fremsettes.

Skatteforvaltningsforskriften utdyper noe, og i § 6-1-9 første ledd står det at:

«Forhåndsuttalelsen er bare bindende dersom fastsetting i tråd med uttalelsen skjer i den skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjon. Det må sannsynliggjøres at disposisjonen er identisk med den disposisjon forhåndsuttalelsen gjelder. Forhåndsuttalelsens

---

<sup>29</sup> <https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/uttalelser/bfu/> (hentet 16.05.2023).

bindende virkning inntreer bare dersom slik identitet kan konstateres. Beløpsmessige eller andre kvantitative forskjeller uten betydning for det avgjorte rettsspørsmål, ses det bort fra»

Ser vi loven og forskriften i sammenheng, blir rettssituasjonen litt uklar. Lovteksten er nærliggende å tolke til at man positivt må påberope seg uttalelsen, og samtidig sier forskriften at skattyter må sørge for en fastsetting i tråd med uttalelsen, men forskriften sier ingen ting om hvordan man påberoper seg uttalelsen. Det synes etter forskriften som at fastsetting i tråd med uttalelsen er tilstrekkelig som påberopelse. I beste fall fremstår det som uklart om dette er tilstrekkelig for å påberope seg den bindende virkningen av uttalelsen. Det er for eksempel ikke alle skatterettslige resultat som positivt ved en ren fastsetting. For eksempel ved skattefritt salg av bolig, egenfastsetter man i skattemeldingen ved å ikke føre opp noe skattepliktig gevinst. Da gis det ingen melding til skattemyndighetene om at disposisjonen er gjennomført og at den skatterettslige virkningen ønskes lagt til grunn.

Det finnes ingen forarbeider til skatteforvaltningsloven eller skatteforvaltningsforskriften som kommenterer dette nærmere. Dessuten gir ikke Skatteforvaltningshåndboken 2023 noe ytterligere informasjon utover det som allerede står i loven og forskriften.

Forskriften er etter min mening ikke godt gjennomtenkt og formulert. Formuleringen henger igjen fra ligningslovens tid, hvor man hadde selvangivelsesprinsippet. Her har nok Finansdepartementet sovet litt i timen. Den gamle forskriften til ligningsloven og merverdiavgiftsloven, «forskrift om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker» inntatt i FOR-2001-10-12-1184, lød i § 11 slik:

«En avgitt forhåndsuttalelse etter denne forskrift har den bindende virkning for skatte- og avgiftsmyndighetene som følger av ligningsloven § 3A-1 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 58a annet ledd. Dette forutsetter at den planlagte disposisjon beslutes og iverksettes slik den er identifisert i forhåndsuttalelsen

Forhåndsuttalelsen er bare bindende dersom dette påberopes av den skatte- eller avgiftspliktige gjennom skriftlig melding til den skatte- eller avgiftsmyndighet som i egenskap av førsteinstans skal behandle den eller de disposisjoner uttalelsen gjelder. Slik melding må senest være gitt samtidig med innlevering av selvangivelse, selskapsoppgave eller omsetningsoppgave som omfatter den aktuelle disposisjon. Meldingen må sannsynliggjøre at disposisjonen er identisk med den disposisjon forhåndsuttalelsen gjelder. Dens bindende virkning inntreer bare dersom slik identitet kan konstateres. Beløpsmessige eller andre kvantitative forskjeller uten betydning for det avgjorte rettsspørsmål ses det bort fra» (min understrekning)

I NOU 1991:30 på side 155, som var en utredning på merverdiavgiftsområdet, ble det vurdert innført en ordning med bindende forhåndsuttalelser inspirert etter den allerede eksisterende ordningen i petroleumsskatteloven. Her ble det blant annet uttalt at:

«For å få en avklaring, er det etter utvalgets vurdering også på merverdiavgiftsområdet, nødvendig å sette som vilkår for at forhåndsuttalelsen skal være bindende for avgiftsforvaltningen, at den avgiftspliktige positivt krever uttalelsen lagt til grunn. Det er mulig at det også bør kreves at den avgiftspliktige skal gi melding når det beskrevne forhold som ligger til grunn for forhåndsuttalelsen, inntreer».

Dagens forskrift er betydelig inspirert av den tidligere forskriften fra ligningsloven. Og den gamle forskriften angir tydelig et krav om positiv påberopelse med tilhørende sannsynliggjøring av slik identitet. Hva var eventuelt tanken ved å fjerne dette fra forskriften i skatteforvaltningsforskriften?

Skatteforvaltningshåndboken 2023 gir ikke noen ytterligere holdepunkter for verken den ene eller andre løsningen.

Videre fremgår det av forskriften at man må sannsynliggjøre at disposisjonen er identisk med den som det er gitt en bindende forhåndsuttalelse på. Det er også her uklart om dette er en del av kravet til påberopelsen. Dersom svaret på dette er ja, fremstår det som om at man rent faktisk må sende en melding eller vedlegg til skattemeldingen, hvor man forklarer at uttalelsen påberopes, samtidig som om at man må egenfastsette i tråd med uttalelsen. Videre må det kanskje legges ved dokumentasjon som sannsynliggjør innholdet i uttalelsen, både faktum og disposisjonen. Dette høres omfattende ut, og er trolig ikke det Finansdepartementet har ment med forskriftsteksten.

At man «må sannsynliggjøre» bør kanskje kunne tolkes til at man må kunne sannsynliggjøre. Hvis ikke, så tror undertegnende at svært få bindende forhåndsuttalelser er blitt korrekt og gyldig påberopt.

Forskriften isolert, trekker altså i retning av at det er tilstrekkelig at skattemeldingen leveres med et innhold som er i tråd med uttalelsens innhold, men krever samtidig at man må sannsynliggjøre at disposisjonen er gjennomført identisk med den disposisjonen som uttalelsen gjelder. Dette er ikke mulig uten en aktiv påberopelse.

I skattemeldingen for 2021 var det ikke mulig å legge ved generelle vedlegg til skattemeldingen. For inntektsåret 2022 er dette nå igjen mulig. Når skattemeldingen periodevis ikke tillater generelle vedlegg, må eventuelt skattyter påberope seg den bindende forhåndsuttalelsen på andre måter.

Etter dette fremstår det som veldig uklart hva som faktisk gjelder ved påberopelse. Om man ikke påberope seg den bindende forhåndsuttalelsen korrekt, så er resultatet klart nok at uttalelsen i utgangspunktet blir uten virkning. Med andre ord er en korrekt påberopelse helt grunnleggende for forutberegnelighet, og man risikerer å snuble på målstreken.

Det er litt rart at lovverket skal være så uklart på hvordan en bindende forhåndsuttalelse faktisk skal påberopes, all den tid en påberopelse er satt som et krav for at den bindende virkningen skal inntre.

Skattyter kan imidlertid hente seg inn igjen i skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 andre ledd, som sier at dersom man ikke har påberopt seg uttalelsen etter første ledd, kan skattemyndighetene «beslutte å legge uttalelsen til grunn dersom parten påviser særlig unnskyldelig grunn for at uttalelsen ikke ble påberopt tidligere». Dette er imidlertid formulert som en snever unntaksregel, slik at dette ikke er et substitutt for skattyters forutberegnelighet.

Problemet med uklare regler om påberopelse kan manifestere seg på flere plan. Det mest åpenbare er at skattyter ikke påberoper seg uttalelsen, eller ikke påberoper seg den riktige, og dermed mister den bindende virkningen.

På et annet plan, så er det slik at en og samme bindende forhåndsuttalelse kan gjelde disposisjoner som skjer i flere trinn eller som svarer på flere spørsmål. Spørsmålet som da reiser seg er, må man påberope seg hele uttalelsen på en gang? Og må man påberope seg uttalelsen for hver periode som uttalelsen får virkning for? Hva om bare noen av flere disposisjoner gjennomføres, og man velger å unnlate de øvrige. Kan man påberope seg bare deler av uttalelsen? Eller må man ta den med «hud og hår»?

Slike problemet med påberopelse kan fint illustreres med den allerede omtalte BFU 16/02 under punkt 2.1. Den gjelder som omtalt tidligere, en aksjeincentivordning etter Kruse Smith-modellen. Kort fortalt går denne modellen ut på at ansatte i selskapet får kjøpe aksjer til full pris, men hvor store deler av vederlaget er betinget og gjøres først opp ved et fremtidig salg på gitte vilkår. Nedsiden for den ansatte er begrenset til kontantinnskuddet, som gjerne utgjør rundt 10 prosent av aksjenes virkelige verdi på kjøpstidspunktet. Akkurat denne bindende forhåndsuttalelsen gjelder for både selskapet og en uviss og uklart antall ansatte. Her har det nok gått litt fort i svingene hos Skattedirektoratet. Det som uansett er viktig å merke seg er at uttalelsen har flere konklusjoner som er betinget av hvilken vei aksjekursen går, og hvilket skattesubjekt det gjelder. Da oppstår det tvil med de spørsmålene som er oppstilt over. Hvem og hvordan påberopes uttalelsen, kan bare noen få av skattyterne påberope seg sin del? Hva med de delene av uttalelsen som skattyterne ikke ønsker å påberope seg, i dette tilfelle arbeidsinntektsbeskatning ved kursfall over en viss størrelse. Og hva om tidsrammen for den bindende forhåndsuttalelsen på 5 år, overskride før salget?<sup>30</sup> Her er det en rekke spørsmål som ikke har noe klart svar. Det tryggeste er nok for skattyter å akseptere hele uttalelsen og for alle uttalelsen er gitt til. Deretter påberopes den hvert eneste år ved at alle skattesubjektene sender en melding eller vedlegg til skattemeldingen hvor de forklarer situasjonen.

Problemet oppstår egentlig først når dette ikke gjøres. Hva om ikke alle uttalelsen gjelder ønsker å påberope seg eller konklusjonene? Ettersom uttalelsen skaper så mange spørsmål og problemer ved påberopelsen, så kan det godt være at skattemyndighetene burde vurdere å ikke gi slike uttalelser, men det har de altså gjort så sent som 24. mai 2022 i BFU 3/2022.

### **3.2 Virkingen av uttalelsen**

Så beveger vi oss over på spørsmålet om den bindende virkningen.

For å kunne nyte godt av den bindende virkningen må man etter loven og forskriften § 6-1-9 første ledd, kunne påvise at «disposisjonen er identisk» med den disposisjonen som forhåndsuttalelsen omhandler, og videre at den bindende virkningen «inntreffer bare dersom slik identitet kan konstateres».

Ordlyden er streng. Ordene «identisk» og «identitet» antyder at uttalelsen må bygge på et faktum og beskrivelse av disposisjonen som gir et godt bilde av situasjonen og med utfyllende informasjon. Imidlertid sikter ordlyden bare til disposisjonen. Det kan da stilles spørsmål til om «disposisjonen» i denne sammenheng bare sikter på den faktiske handlingen? For eksempel kan disposisjonen være å selge boligen sin, slik som vi har sett eksempler på. Hva ligger da i ordet «disposisjonen»? Det er jo i grunn bare selve salget.

Det kan imidlertid ikke være riktig å kun se på den faktiske disposisjonen og kun påvise at denne var slik som beskrevet. Her må det korrekte være å se på faktum rundt disposisjonen, og at faktum gir et riktig og entydig bilde av situasjonen. Dette sies ikke direkte, og skaper derfor uklarheter.

Hvor langt kan dette trekkes? Der jo klart at faktum må være en dekkende beskrivelse av de relevante omstendigheter, men er det faktisk slik at når uttalelsen er gitt, så har ikke skatteforvaltningsforskriften § 6-1-4 sjette ledd om «nøyaktig og tilstrekkelig rede for foreliggende og forutsatt fremtidig faktum som kan ha betydning for forhåndsuttalelsen» lenger noe direkte relevans? Bestemmelsen er etter sin ordlyd et formkrav til «anmodningen».

---

<sup>30</sup> Jf. skatteforvaltningsforskriften § 6-1-9 tredje ledd.

På den andre siden. Når det er gitt en bindende forhåndsuttalelse, så vil det å påvise at disposisjonen gjennomføres «identisk» måtte forstås til at også faktum rundt selve disposisjonen må være korrekt.

Hva med små bagatellmessige avvik? Forskriften sier i § 6-1-9 første ledd at «[b]eløpsmessige eller andre kvantitative forskjeller uten betydning for det avgjorte rettsspørsmål, ses det bort fra».

Motsetningsvis må det bety at andre forskjellig ikke kan sees bort fra?

Forstår vi forskriften slik, vil det at huset som skal selges ikke er lengre er hvitt, men blått, medføre at disposisjonen ikke lengre er identisk.

Eksempelet om farge på huset er absurd, men illustrerer samtidig et poeng. Dette er ikke en beløpsmessig eller kvantitativ forskjell i faktum, det er en annen farge på huset som heller ikke har betydning for resultatet, men som medfører at faktum ikke lengre er helt korrekt.

Den korrekte forståelsen av forskriften bør nok være at bagatellmessige forskjellig både beløpsmessige og kvantitative ikke har betydning, men at også andre mindre forskjeller uten betydning for resultatet må sees vekk ifra. Man skal allikevel være forsiktig, fordi det er ikke dette forskriften direkte sier. Den krever identisk disposisjon. Og enten må faktum regnes som en del av disposisjonen eller ikke. Man kan logisk sett ikke ha en mellomting her.

Så da er spørsmålet. Mister uttalelsen sin virkning dersom faktum som er gitt etter § 6-1-4 sjette ledd viser seg å være feil, selv om resultatet ville ha blitt det samme? Etter min mening ja, avviker faktum mer enn bagatellmessig så smitter dette over på disposisjonen slik at man ikke lengre kan sies å gjennomføre en «identisk» disposisjon.

Tar man et tilbakeblikk på det som er skrevet tidligere, om unøyaktig, unyansert eller ensidig gjengivelse av faktum, så ser man fort at den bindende virkningen kan falle fra. Særlig problematisk er dette dersom opplysninger som «kan» ha betydning for resultatet ikke er gitt. I ytterste konsekvens vil slike opplysninger som «kan» ha betydning, men som ikke er gitt, føre til at uttalelsen blir virkningsløs.<sup>31</sup>

#### **4 Forslag til forbedring og avslutning**

Vi har nå sett på noen svakheter ved ordningen om bindende forhåndsuttalelser etter gjeldende praksis. Underveis er det foreslått og lansert enkelte forslag for å kunne bedre på de utfordringer som eksisterer.

Det viktigste synes å være at saksbehandler gjør sitt for å utrede saken til en viss grad. Det faktum som skattyter har presentert kan med enkle grep stresstestens noe, slik som enkle undersøkelser i offentlig eller interne registre. Skattyter kan også gjerne bli stilt noen kritiske spørsmål for å bekrefte at faktum er utfyllende og korrekt.

Et annet hovedpoeng her er at saksbehandlere hos skattemyndighetene gjerne må praktiserer avvinningsreglene strengere. Dette for å unngå at det gis tomme uttalelser eller uttalelser med begrenset bindende virkning, som gjør mer skade enn nytte.

Til slutt er det klart at reglene om påberopelse og virkning burde utredes nærmere. Her er det på plass med oppklarende lov- og regelendringer for at skattyter ikke skal snuble på målstreken og dermed miste den bindende virkningen som lå i uttalelsen.

---

<sup>31</sup> Sml. skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd som peker tilbake på andre ledd om saker som avgjøres etter petroleumsskatteloven. Der kreves det «den skattepliktige har gitt riktige og fullstendige opplysninger»,

**Litteraturliste:**

Benn Folkvord, Eivind Furuseth, Ole Gjems-Onstad, Bedriftsskatterett 11. utgave, Gyldendal, 2021

Frederik Zimmer, Lærebok i skatterett, 9. utgave, Universitetsforlaget, 2021

Skatteforvaltningshåndboken 2023 – Skattedirektoratet

Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser versjon 2.0 datert 11.01.2019

<https://www.skatteetaten.no/contentassets/3f71cb3cd7134794bfb7d04738dd1648/retningslinjer-for-bindende-forhandsuttalelser.pdf> (hentet 16.05.2023)

Skatte-ABC 2022/2023 – Skattedirektoratet

**Forarbeider:**

NOU 1991:30 om forbedret merverdiavgiftslov

Ot.prp. nr. 1 (2000–2001) Skatte- og avgiftsopplegget 2001 - lovendringer

Dokument nr. 8:39 (1998–1999) Forslag fra stortingsrepresentantene Per-Kristian Foss og Børge Brende om innføring av bindende forhåndstilsagn i skattesaker.

**Lover og forskrifter:**

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

Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven).

Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

Forskrift til skatteforvaltningsloven 23. november 2016 nr. 1360 (skatteforvaltningsforskriften).