



## ***Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser***

### **Hva handler retningslinjen om?**

Gjennomgang av forskrift om bindende forhåndsuttalelser, samt den praktiske gjennomføringen ved skattekontorene og Skattedirektoratet

### **Hvem er retningslinjen relevant for?**

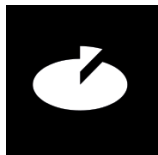
Retningslinjen er til bruk for skatteetaten, samt de som ønsker å anmode om en bindende forhåndsuttalelse

### **I hvilken sammenheng skal retningslinjen brukes?**

Ved utarbeidelse og anmodning om bindende forhåndsuttalelser


Dokumenteier/kontaktperson:	Skattedirektoratet, Juridisk avdeling
Skrevet av:	Skattedirektoratet, Juridisk avdeling
Godkjennes av:	Skattedirektoratet, Juridisk avdeling
Versjon:	2.0
Sist oppdatert:	11.01.2019
Gjelder fra:	11.01.2019
Dokumentstatus:	godkjent
Neste revisjon:	
Revideres av:	Skattedirektoratet, Juridisk avdeling
Rutinen finner du her:	ELARK 2019/6500
Tidbankkode:	

Har du spørsmål til retningslinjen, ta kontakt med Skattedirektoratet v/ Juridisk avdeling



## Innhold:

Innledning .....	3
1. Hvem avgir den bindende forhåndsuttalelsen, jf. forskriften § 6-1-1 .....	5
1.1 Skattedirektoratets kompetanse .....	5
1.1.1 Prinsipielle, kompliserte og saker av allmenn interesse .....	5
1.1.2 Eksempler .....	6
2. Hvem kan anmode om bindende forhåndsuttalelse, jf. forskriften § 6-1-2 .....	7
2.1 Fullmakt .....	7
2.2 Fellesanmodninger .....	8
3. Hvor skal anmodningen sendes, jf. forskriften § 6-1-3 .....	8
3.1 Behandling av anmodningen .....	8
4. Anmodningens innhold, jf. forskriften § 6-1-4 .....	9
4.1 Hva kan det gis bindende forhåndsuttalelse om .....	9
4.2 Hva kan det ikke gis uttalelse om .....	10
4.3 Formelle krav til anmodningen .....	13
4.3.1 Opplysninger om disposisjonen .....	13
4.4 Saksbehandlingstid .....	14
4.5 Foreløpig svar .....	14
4.6 Utarbeidelse av uttalelsen .....	15
4.6.1 Kvalitetssikring og undertegning .....	16
5 Avvisning, jf. forskriften § 6-1-5 .....	16
6 Saksbehandlingstid og avgivelse, jf. forskriften § 6-1-6 .....	18
6.1 Saksbehandlingsfrister .....	18
7 Endringsadgang - retting av åpenbare feil, jf. forskriften § 6-1-7 .....	18
8 Publisering, jf. forskriften § 6-1-8 .....	18
9 Virkningen av bindende forhåndsuttalelser, jf. forskriften § 6-1-9 .....	19
9.1 Hvem er uttalelsen bindende for .....	19
9.2 Uttalelsens bindende virkning i tid .....	19
10 Klage og domstolsprøving, jf. forskriften § 6-2 .....	20
10.1 Klage over gebyrfastsettelsen .....	20
11 Gebyr, jf. forskriften § 6-3 .....	21
11.1 Gebyr - saksbehandlingsregler og oppgjør .....	21
11.2 Gebyr - materielle regler .....	22
12 Divisjonens oppfølging av bindende forhåndsuttalelser .....	23
12.1 Andre oppgaver for skattekontoret .....	24

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 3 av 24
		Versjon: 2.0

## *Innledning*

Skatteforvaltningsloven kapittel 6 omhandler bindende forhåndsuttalelser. Tilhørende skatteforvaltningsforskrift (forskriften) § 6-1 om bindende forhåndsuttalelser gir nærmere regler om skattekontorenes og Skattedirektoratets kompetanse til å gi bindende forhåndsuttalelser. Oljeskattekontorets kompetanse følger av særskilte regler, jf. forskriften § 6-1 A og B, og er ikke omhandlet her.

Informasjon som er av offentlig interesse vedrørende bindende forhåndsuttalelser er inntatt i Skatteforvaltningshåndboka. Foreliggende retningslinjer vil derfor omfatte all praktisk informasjon vedrørende den interne saksbehandlingen i etaten.

Hovedformålet med reglene om bindende forhåndsuttalelser er å gi skattepliktige økt forutberegnelighet med hensyn til de skatte- og avgiftsmessige virkningene av en disposisjon slik at det unngås usikkerhet knyttet til et eventuelt fremtidig skattekrav.

Ifølge skatteforvaltningsloven § 1-3 gjelder i utgangspunktet ikke forvaltningsloven for behandling av saker etter skatteforvaltningsloven. Forvaltningsloven § 15 a og kapittel VII er imidlertid gitt anvendelse.

I det følgende gjennomgås de mest sentrale lov- og forskriftsbestemmelsene med supplerende redegjørelse knyttet til den erfaring som Skattedirektoratet har gjort i forbindelse med arbeidet med bindende forhåndsuttalelser.


Det er ikke tatt sikte på å gi en uttømmende fremstilling av lov og forskrift.

En bindende forhåndsuttalelse er ikke å anse som et enkeltvedtak etter skatteforvaltningsloven § 1-2 bokstav d. Det fremgår imidlertid av § 6-2 at bindende forhåndsuttalelser kan påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13.

I dette dokumentet gis det retningslinjer for hvilke anmodninger som skal behandles av skattekontorene og hvilke som skal behandles av Skattedirektoratet, samt retningslinjer om saksbehandlingen, klager mv. Den nærmere grenseoppgangen, mellom skattekontorenes og Skattedirektoratets myndighet til å avgi bindende uttalelser, er inntatt i kapittel 1.

Kapittel 3 omhandler retningslinjer for behandling av anmodningene, herunder oversendelse av disse til Skattedirektoratet. Dette er utdypet i kapittel 4, hvor det er gitt veiledning knyttet til vilkårene i loven og forskriften.

I kapittel 4 er det tatt inn en oversikt over praktiske eksempler av hva man kan og ikke kan avgi bindende forhåndsuttalelser om. Deretter følger kravene til innholdet i uttalelsen.

 Skatteetaten	Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser	Side: 4 av 24
		Versjon: 2.0


Retningslinjen følger i hovedsak forskriftens oppbygning. De første åtte kapitlene refererer seg til forskriftens § 6-1-1 til § 6-1-8. Klage er omhandlet i kapittel 10 og gebyr i kapittel 11. Divisjonenes oppfølging av bindende forhåndsuttalelser er inntatt i kapittel 12.

Divisjonene i Skatteetaten har et særlig ansvar for at arbeidet blir tilpasset slik at saksbehandlingsfristene blir overholdt.

Informasjon til publikum om skattekontorenes og Skattedirektoratets adgang til å avgi bindende forhåndsuttalelser finnes i Skatteforvaltningshåndboka sammen med annen relevant informasjon.

I forbindelse med skatteforvaltningslovens ikrafttredelse 1. januar 2017, har skattemyndighetene også anledning til å gi bindende forhåndsuttalelse på særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet. Uttalelser gis på bakgrunn av anmodninger fra både registrerte og uregistrerte avgiftspliktige. Vi gjør i denne forbindelse oppmerksom på at dokumentavgiften ikke er omfattet av skatteforvaltningsloven. Det er derfor ikke anledning til å gi bindende forhåndsuttalelser på dette området.

For nærmere om arbeidsprosessene, se i Rutinen for bindende forhåndsuttalelser.

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 5 av 24
		Versjon: 2.0

## **1. Hvem avgir den bindende forhåndsuttalelsen, jf. forskriften § 6-1-1**

Etter forskriften § 6-1-3 annet ledd skal i hovedsak alle anmodninger som gjelder skatt sendes skattekontoret. Divisjonen avgjør hvilket skattekontor som skal behandle anmodningen.

Det er ulike regler for hvor de forskjellige skatte- og avgiftsarter skal behandles.

På særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet skal alle anmodninger behandles i divisjonene. Behandlingen av alle anmodninger på disse områdene er lagt til Divisjon Brukerdialog. Dette gjelder også for prinsipielle og kompliserte saker, samt saker av allmenn interesse, jf. pkt. 1.1 mv. Skattedirektoratet behandler kun klager på bindende forhåndsuttalelser.

For merverdiavgiftskompensasjonsloven skal alle sakene behandles i Divisjon Brukerdialog. Skattedirektoratet er klageinstans.

Saker vedrørende skatt og merverdiavgift, der anmodningen gjelder kompliserte spørsmål, spørsmål av allmenn interesse eller prinsipiell betydning, skal likevel normalt behandles av Skattedirektoratet jf. forskriften § 6-1-1 tredje ledd. Finansdepartementet uttaler i forarbeidene til ny Skatteforvaltningslov, Prop. 38 L pkt. 12.2.3, at gjeldende fordeling av saker mellom Skattedirektoratet og skattekontoret forutsettes videreført.

Divisjonen må derfor umiddelbart vurdere hvor anmodningen skal behandles. Saker som skal behandles i Skattedirektoratet må umiddelbart oversendes dit. Det samme gjelder saker som skal behandles ved et annet skattekontor. Saker som skal oversendes for behandling/vurderes for behandling i Skattedirektoratet, sendes på epost til BFU-postkassen. Adressen er: [SKD-BFU@skatteetaten.no](mailto:SKD-BFU@skatteetaten.no). Skattekontoret gir en kort begrunnelse for oversendelsen, og i prinsipielle saker bør skattekontoret redegjøre for det prinsipielle spørsmålet saken reiser.


I det følgende foretas det en grenseoppgang mellom hvilke saker som skal behandles på skattekontoret og i Skattedirektoratet.

### **1.1 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 umiddelbart. Skattedirektoratet kan imidlertid i den enkelte sak beslutte at en divisjon skal kunne behandle denne. Øvrige saker behandles av divisjonene.

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

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

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 6 av 24
		Versjon: 2.0

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.


Anmodninger som har en eller flere av følgende elementer skal i utgangspunktet oversendes Skattedirektoratet:

- Saker som gjelder forholdet til EU/EØS-rett.
- Saker hvor rettskildesituasjonen er usikker eller komplisert og det ikke foreligger noen klar praksis.
- Saker som kan/vil ha stor betydning for rettsutviklingen.
- Saker om anvendelsen av nye skatte- og avgiftsregler som gir grunnlag for flere løsninger.
- Det kan ikke avgis uttalelse om andre rettsområder enn det skatte- og avgiftsrettslige, som f. eks. selskaps-, regnskaps- og forsikringsrettslige forhold. Det samme gjelder der forholdet til utenlandske rettsregler er av betydning. Her bør det tas kontakt med Skattedirektoratet for avklaring av hva man kan ta stilling til.
- Saker som reiser problemstillinger som involverer andre offentlige etater, herunder Finansdepartementet.
- Saker hvor løsningen vil ha betydning for et større antall skatte- og avgiftssubjekter.
- Saker som har betydelige provenymessige virkninger.
- Saker som har stor politisk betydning

### **1.1.2 Eksempler**

I det følgende gis det enkelte eksempler på områder hvor det erfaringsmessig oppstår prinsipielle eller allmenne spørsmål. Det understrekes at dette ikke er ment som en uttømmende oppregning. Oppregningen er heller ikke ment å indikere at anmodninger knyttet til disse områdene alltid vil være av allmenn betydning eller prinsipiell interesse.

- 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.
- Uttalelser om skatte- og avgiftsmessige forhold der det er gitt nye bestemmelser, vil ofte være styrende for rettsutviklingen – og dermed være av prinsipiell art og/eller ha allmenn interesse.
- Spørsmål knyttet til rekkevidden av særreglene om fusjoner/fisjoner og overgang fra en selskapsform til en annen.
- Pensjons- og forsikringsordninger, særlig i forhold til nye forsikringsprodukter og pensjonsavtaler som etableres i markedet.
- Spørsmål om hel eller delvis tilsidesettelse vil kunne være av prinsipiell art.
- Transaksjoner over landegrensene.
- Grensen mellom kapital- og virksomhetsinntekt.

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 7 av 24
		Versjon: 2.0

## **2. Hvem kan anmode om bindende forhåndsuttalelse, jf. forskriften § 6-1-2**

Etter forskriften § 6-1-2 kan enhver skattepliktig og bruker som har rett til fritak fra særavgift, anmode om en bindende forhåndsuttalelse. Også en skattefri institusjon kan anmode om en uttalelse. På motorkjøretøyavgiftsområdet vil også bruker etter Forskrift om avgiftsfri innførsel og midlertidig bruk av utenlandsregistrert motorvogn i Norge kunne anmode om en bindende forhåndsuttalelse. For merverdiavgiftskompensasjon er det den som er berettiget til kompensasjon som kan anmode om en forhåndsuttalelse.

Enhver skattepliktig gjelder også utenlandske selskaper som vil bli/er skattepliktige til Norge. Et selskap som skal stiftes i Luxembourg vil f.eks. ha behov for en vurdering av om det anses som reelt etablert der, og derved faller inn under fritaksmetoden i skatteloven § 2-38, slik at det ikke er kildeskattplikt til Norge på fremtidig utbytte herfra.

Den som skal stifte et selskap kan også anmode om en bindende forhåndsuttalelse. Selskap som ennå ikke har organisasjonsnummer, skal angi at det er et selskap som er under stiftelse som ber om en anmodning,


### **2.1 Fullmakt**

Det er viktig å være sikker på at den som uttalelsen får virkning for, ønsker spørsmålet vurdert. Dette reiser ingen problemer når skatte- eller avgiftssubjektet selv ber om uttalelsen, men kan stille seg annerledes når anmodningen fremmes på andres vegne. Det skal i så fall fremgå av anmodningen hvem den fremsettes på vegne av.

Enhver har rett til å la seg bistå av fullmektig overfor skattemyndighetene, jf. skatteforvaltningsloven § 5-3 første ledd. Det fremgår av bestemmelsens annet ledd at fullmektig skal fremlegge fullmakt når skattemyndighetene ber om det.

Er anmodningen fremmet:

- av advokat, revisor eller regnskapskontor er det ikke nødvendig å fremlegge fullmakt,
- etter forskriften § 6-1-2 annet ledd kan selskaper med deltakerfastsetting som nevnt i skatteloven § 10-40 sende anmodning om spørsmål som gjelder formue eller inntekt for deltakerne i selskapet,
- etter forskriften § 6-1-2 annet ledd kan boligselskap som nevnt i skatteloven § 7-3 og sameie etter lov om eierseksjoner av 16. mai 1997 nr. 28 sende anmodning som gjelder for andelseierne i boligselskapet og sameierne i seksjonerte bygg (det er da ikke et krav om at andelseierne identifiseres),
- av andre personer eller selskaper må det derimot dokumenteres et fullmaktsforhold, f.eks:
  - barn som opptrer på vegne av foreldre,
  - samboer som opptrer på vegne av den andre,
  - ektefeller kreves det at begge undertegner hvis uttalelsen skal være bindende for begge. Har en av ektefellene undertegnet, kreves det fullmakt fra den andre ektefellen hvis uttalelsen skal avgis med bindende virkning for begge,

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 8 av 24
		Versjon: 2.0

- sameier som spør på vegne av flere eller alle, er det viktig at vedkommende fremlegger fullmakt dersom anmodningen ikke er undertegnet av alle. Dette gjelder selv om det er innbetalt gebyr for alle. Det må eventuelt avklares om uttalelsen bare gjelder en eller noen av sameierne,
- person som spør på vegne av et selskap, må anmodningen fremsettes av vedkommende som har fullmakt til å opptre på vegne av selskapet. Dette kan være styreleder eller daglig leder. Det å eie en større aksjepost gir ikke noe selskapsrettslig fullmakt til å opptre på vegne av selskapet. I selskap med delterfastsetting kan også en utpekt representant for deltakerne fremme anmodningen ved å fremlegge fullmakt.

## **2.2 Fellesanmodninger**

En anmodning kan være felles for flere saksforhold og/eller for flere skatte- eller avgiftssubjekter (fellesanmodninger), jf. forskriften § 6-1-2 første ledd.

### **3. Hvor skal anmodningen sendes, jf. forskriften § 6-1-3**


Etter forskriften § 6-1-3 annet ledd skal i utgangspunktet alle anmodninger sendes skattekontoret.

Reglene om hvor anmodningen skal sendes vil ikke alltid samsvare med det stedet hvor anmodningen eventuelt skal behandles. Innsender skal samtidig gjøres kjent med oversendelsen.

### **3.1 Behandling av anmodningen**

1. Ved mottak registreres anmodningen i ELARK.
2. Deretter tas det umiddelbart stilling til om anmodningen skal behandles av et annet skattekontor, og for anmodninger vedrørende skatte- og merverdiavgiftsloven, om saken skal oversendes til Skattedirektoratet for behandling.
3. Alle saker vedrørende særavgifter og motorkjøretøyavgifter behandles av Divisjon Brukerdialog.
4. Er det tvil om saken skal behandles av Skattedirektoratet eller skattekontoret, skal dette avklares ved å oversende saken for vurdering til [SKD-BFU@skatteetaten.no](mailto:SKD-BFU@skatteetaten.no). Oversendelse til et annet skattekontor eller Skattedirektoratet skal deretter skje umiddelbart. Den som har anmodet om uttalelsen skal orienteres om at saken er oversendt. Det må av divisjonene tilrettelegges for gode rutiner slik at dette er mulig.
5. Divisjonen som skal behandle saken må umiddelbart:
  - *Vurdere om vilkårene for å gi bindende uttalelse er tilstede.*
  - *Sjekke at korrekt gebyr er betalt.*
  - *Sjekke om det foreligger fullmakt dersom en annen enn den skattepliktige ber om uttalelse, se pkt. 2.1*
  - *Vurdere om det er gitt tilstrekkelige opplysninger i saken, både om det uttalelsen gjelder, den planlagte disposisjonen og den juridiske problemstillingen.*
  - *Vurdere om saksbehandlingsfristen på fire uker kan overholdes. Hvis ikke, skal innsender innen to uker gjøres oppmerksom på dette i et foreløpig svar. Oversittelsen skal være begrunnet. Samtidig skal det opplyses om når saken vil være ferdigbehandlet.*



 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 9 av 24
		Versjon: 2.0


- Gjøre innsender oppmerksom på formelle feil, feil ved gebyrinnbetalingen eller manglende opplysninger i anmodningen, og gi vedkommende mulighet til å rette feilen og eventuelt komme med nødvendige opplysninger.
6. Skal saken avvises, må innsender varsles skriftlig om dette før beslutning om avvisning fattes og gis anledning til å uttale seg. Beslutning om avvisning skal alltid kvalitetssikres og undertegnes av to personer.
  7. Avvises eller trekkes anmodningen, må den regnskapsførende enheten orienteres om hel eller delvis tilbakebetaling av gebyret til innsenderen.
  8. Ved realitetsbehandling av anmodningen:
    - *Kontrollere at eventuelle mangler ved anmodningen/gebyrinnbetalingen er rettet/innbetalt.*
    - *Innhente eventuell ytterligere informasjon/saksopplysninger.*
    - *Kan ikke saksbehandlingsfristen overholdes, skal innsender gjøres oppmerksom på dette, samtidig som det opplyses om når saken vil være ferdigbehandlet.*
    - *Skattekontoret skal i skatte- og merverdiavgiftssaker foreta en løpende vurdering av om en uttalelse i saken vil være av allmenn interesse, komplisert eller av prinsipiell betydning slik at saken likevel skal oversendes til Skattedirektoratet til behandling.*
    - *Det kan foretas nødvendige avklaringer med overordnet myndighet under saksbehandlingen.*
    - *Bindende forhåndsuttalelse skal alltid kvalitetssikres og undertegnes av to personer.*
  9. Uttalelsen sendes den som har sendt inn anmodningen/innsender.
  10. For bindende forhåndsuttalelser som gjelder skatt og arbeidsgiveravgift skal divisjonen der det antas å være av interesse for Skattedirektoratet oversende uttalelsen til [SKD-BFU@skatteetaten.no](mailto:SKD-BFU@skatteetaten.no) for orientering.
  11. Skattedirektoratet skal orienteres om alle bindende forhåndsuttalelser som gjelder merverdiavgift, merverdiavgiftskompensasjon, særavgifter og motorkjøretøyavgifter. Uttalelsene sendes underdirektør i Juridisk avdeling for det aktuelle området. Det skal samtidig gjøres en vurdering av om saken er egnet for publisering. Skattedirektoratet avgjør om uttalelsen skal publiseres.
  12. Bindende forhåndsuttalelser som gjelder skatt og arbeidsgiveravgift og som kan være egnet for publisering, skal oversendes Skattedirektoratet, som avgjør om uttalelsen skal publiseres. Uttalelsene sendes Skattedirektoratet v/underdirektør for det aktuelle området.
  13. Kopi av Skattedirektoratets uttalelser skal sendes Finansdepartementet.
  14. Saken registreres som avsluttet i Elark.

#### **4. Anmodningens innhold mv., jf. forskriften § 6-1-4**

##### **4.1 Hva kan det gis bindende forhåndsuttalelse om**

Det kan etter skatteforvaltningsloven § 6-1, jf. § 1-1, gis bindende forhåndsuttalelser som gjelder:

- formues- og inntektsskatt, herunder trygdeavgift
- svalbardskatt
- Jan Mayen-skatt
- artistskatt
- arbeidsgiveravgift
- merverdiavgift, herunder innførselsmerverdiavgift
- merverdiavgiftskompensasjon

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 10 av 24
		Versjon: 2.0

- særavgifter
- motorkjøretøyavgifter.

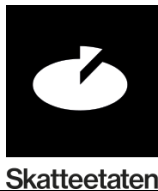
Skatteforvaltningsloven § 6-1, jf. forskriften § 6-1-4, bestemmer at det kan gis bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Det skal være av vesentlig betydning for den skattepliktige å få klarlagt virkningen før igangsetting, eller spørsmålet er av allmenn interesse. Dette innebærer følgende:

- Det må dreie seg om en fremtidig disposisjon som ennå ikke er igangsatt eller gjennomført. F.eks vil en fusjon der endelig melding etter aksjeloven § 13-16 ikke er sendt Foretaksregisteret, være en fremtidig disposisjon. Før dette tidspunktet anses ikke selve fusjonen som igangsatt, og disposisjonen er fortsatt reversibel. Et annet eksempel er der det er tatt forbehold om en positiv bindende forhåndsuttalelse i en skriftlig avtale som er inngått. Selve transaksjonen anses ikke igangsatt før det er avgitt en positiv bindende forhåndsuttalelse som medfører at avtalen er bindende.
- Det må dreie seg om en konkret planlagt disposisjon. Dvs. at hypotetiske problemstillinger ikke kan behandles. Man kan heller ikke spørre om alternative fremgangsmåter i samme anmodning. Det må i tilfelle beskrives en ny fremgangsmåte i en ny etterfølgende forespørsel.
- Det må vurderes konkret om et spørsmål har ”vesentlig” betydning for skatte- eller avgiftssubjektet. Det skal ikke stilles 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. Selv om vesentlighetskravet ikke er oppfylt, kan en anmodning tas til behandling dersom spørsmålet er av ”allmenn interesse”. Slike anmodninger, skal normalt behandles av Skattedirektoratet.
- Begrepet ”disposisjon” er i praksis tolket vidt og omfatter i dag både en konkret disposisjon som for eksempel salg av bolig, og spørsmål som har betydning for flere skatteleggingsperioder, for eksempel spørsmål om en planlagt etablert institusjon blir skattepliktig.
- Spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring kan i utgangspunktet behandles.

Dersom anmodningen gjelder en disposisjon som faller utenfor området det kan gis bindende forhåndsuttalelse om, skal skattekontoret avvise anmodningen, se kapittel 5. Det kan likevel gis en veiledende uttalelse.

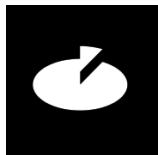
#### **4.2 Hva kan det ikke gis bindende forhåndsuttalelse om**

- Det kan bare gis uttalelse om den skattepliktiges egne forhold. Dersom anmodningen omfatter andre enn innsender selv, skal det som ikke gjelder innsender avvises, med mindre innsender har fullmakt til å representere dem, se pkt. 2.1.
- Det kan ikke gis uttalelse om virkningene av en disposisjon som allerede er igangsatt eller gjennomført.
- Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om spørsmål som gjelder bevisvurdering, verdsettelse eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen.
  - Eksempel på spørsmål om verdsettelse som faller utenfor ordningen, er fastsetting av inngangsverdi på aksjer og andeler. Likeledes kan det ikke avgis uttalelse som tar standpunkt



til prinsippene som legges til grunn ved verdsetting. Det kan heller ikke tas stilling til om det foreligger underpris. Det kan imidlertid uttales at andelshaver/aksjonær skal benytte sin individuelle inngangsverdi, uten at det tas stilling til hvilke elementer som inngår i den inngangsverdien.


- På særavgifts- og motorkjøretøyavgiftsområdet vil spørsmålet om hvor mye som skal betales i avgift likestilles med verdsettelse, og dermed falle utenfor ordningen med bindende forhåndsuttalelser.
- Eksempel vedrørende bevisvurdering er at det foreligger motstridende faktum i saken. For eksempel spørsmål om det er salg av eiendom eller aksjer. Her må den skattepliktige selv ta stilling til om han selger eiendom eller aksjer, samt gi faktaopplysninger som er i overensstemmelse med påstanden. Mao. det må foreligge et entydig faktum.
- Eksempel vedrørende skjønnsutøvelse er at det kan tas stilling til om skatteloven § 13-1 kommer til anvendelse, men ikke skjønnets størrelse.
- Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om spørsmål om det foreligger skatteplikt etter skatteloven §§ 2-1, 2-3, 2-34, 2-37 og 2-38 første ledd, samt hvorvidt et selskap skal anses hjemmehørende i riket etter skatteloven § 2-2 første ledd, jf. forskriften § 6-1-4 fjerde ledd.
  - Ettersom skatteloven § 2-38 annet ledd peker tilbake på en vurdering etter samme bestemmelses første ledd, kan man heller ikke ta stilling til denne bestemmelsen.
  - Når anmodningen derimot gjelder skatteloven § 2-38 femte ledd er det tatt stilling til spørsmål om selskapet er "reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land". Det tas da ikke stilling til om det utenlandske selskapet omfattes av § 2-38 første ledd. Den vurderingen må selskapet selv foreta, og det legges inn som en forutsetning at selskapet omfattes av første ledd. Se f. eks. BFU 6/11, som omhandler skatteloven § 2-38 femte ledd. Norsk datterselskap ønsket å dele ut utbytte til utenlandsk mor. Spørsmålet var om morselskapet oppfylte vilkårene "reelt etablert og driver reell økonomisk aktivitet i et EØS-land", jf. skatteloven § 2-38 femte ledd. Det er lagt inn en forutsetning om at utenlandsk mor er subjekt etter skatteloven § 2-38 første ledd.
- Det avgis bare uttalelser om den rettslige forståelsen etter norsk internrett. Anmodninger som skal avgjøres med grunnlag i en skatteavtale eller utenlandsk skatterett kan ikke behandles. I saker der utenlandske regler kan være av betydning må innsender gi opplysninger om utenlandsk rett som forutsetningsvis legges til grunn uten nærmere vurdering. Innsender har da risikoen for at hans fremstilling av utenlandsk rett er korrekt.
- En anmodning kan avvises dersom transaksjonen ikke er konkret nok, men bærer preg av ren skatte- eller avgiftsplanlegging.
- Det skal ikke gis bindende uttalelse i spørsmål som er av hypotetisk karakter. F.eks. dersom jeg vinner en bil i et lotteri, hvordan beskattes dette?
- Det skal ikke gis uttalelser som gjelder et generelt lovtolkningsspørsmål. Det kan bare tas stilling til et konkret faktum.
- Det kan ikke avgis forhåndsuttalelser om noe som i realiteten vil avhenge av andre myndigheters vurderinger og vedtak.
  - F.eks.hvordan andre lover er å forstå, f.eks. aksje-, regnskaps- eller borettslagsloven.
  - For merverdiavgiftskompensasjon kan det ikke gis bindende



forhåndsuttalelse hvis det ikke gjenstår noe spørsmål å vurdere utover hva som kommunen/fylkeskommunen eller andre myndigheter skal ta stilling til.

- På motorkjøretøyavgiftsområdet innebærer dette at det ikke kan gis bindende forhåndsuttalelser om forhold som vil avhenge av Statens vegvesens vurderinger og vedtak.
  - På særavgiftsområdet vil dette innebære at det i utgangspunktet ikke kan gis bindende forhåndsuttalelser om avgiftsplikten for varer der avgiftsomfanget avhenger av klassifisering etter tolltariffen. Dette da tolltariffen håndteres av Tolletaten.
  - Forhold som avhenger av vurderinger fra Statistisk sentralbyrå rundt næringskoder vil det i utgangspunktet heller ikke være mulig å få en bindende forhåndsuttalelse på. Det samme vil gjelde for vurderinger som er avhengig av registrering i registre, som f.eks. Skipsregisteret og Foretaksregisteret. Det kan også forekomme andre tilfeller hvor det ikke kan gis bindende forhåndsuttalelser fordi det vil avhenge av andre myndigheters vurderinger og vedtak.
  - Unntatt fra ovennevnte eksempler fra særavgiftsområdet vil imidlertid være dersom den som anmoder om en bindende forhåndsuttalelse samtidig sender med dokumentasjon på andre myndigheters vurderinger i form av f.eks en bindende klassifiseringsuttalelse (en BKU) eller dokumentasjon på næringskode. I slike tilfeller vil skatteetaten kunne gi bindende forhåndsuttalelser.
- Det kan ikke avgis bindende forhåndsuttalelse om spørsmål som gjelder dokumentavgift.
  - Det kan ikke avgis bindende forhåndsuttalelse basert på en forutsetning som er feil. For eksempel: det blir reist spørsmål om et salg kan gjennomføres skattefritt. Forespørselen baseres på en forutsetning om at selskapet faller inn under skatteloven § 2-32 første ledd om skattefrie institusjoner. Når skattemyndighetene ikke har vurdert dette, og forutsetningen fremstår som åpenbart feil, kan forutsetningen ikke legges til grunn.
  - Det kan ikke gis uttalelse om et selskap har drevet virksomhet. Det kan imidlertid tas stilling til om den skattepliktiges aktivitet ved fremtidig omdanning skatterettslig skal anses å være virksomhet. Man kan bygge på erfaringer fra omfanget av den aktivitet som har vært frem til omdanningstidspunktet. Skattepliktig må opplyse om hvorvidt den fremtidige aktiviteten vil være lik historisk aktivitet.
  - Det kan ikke gis uttalelse om en institusjon idag er å anse som en skattefri. Man kan bare ta stilling til situasjonen på et fremtidig tidspunkt. I tillegg betinger en slik anmodning om bindende forhåndsuttalelse at det foreligger en ny disposisjon. F.eks. en realitetsendring av vedtektene eller en konkret disposisjon i form av ny virksomhet/aktivitet eller salg av eiendeler.
  - Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om registrering i merverdiavgiftsmanntallet mht. spørsmålet om en fremtidig aktivitet vil bli drevet i næring.
  - Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelse om registrering etter særavgiftsforskriften §§ 5-1 og 5-2.
  - Det kan ikke gis bindende forhåndsuttalelser om registrering som kredittkunde etter engangsavgiftsforskriften § 8-1.

Det er også flere sakstyper som er mindre egnet for ordningen bindende forhåndsuttalelser.

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 13 av 24
		Versjon: 2.0

Eksempel på dette er opsjonssaker med en kjøps- eller salgsopsjon. Innsender anfører at det foreligger en opsjon, men kravet til et entydig faktum medfører at det må tas stilling til om opsjonen skal gjøres gjeldende eller ikke. Da er det ikke lenger en opsjon, men et kjøp eller salg.

#### **4.3 Formelle krav til anmodningen**

Anmodningen skal være skriftlig og fremsettes atskilt fra andre henvendelser.

Den skal inneholde opplysninger om navn, adresse og fødselsnummer/ organisasjonsnummer for den eller de som saken gjelder. Dette gjelder likevel ikke i selskaps- og sameieforhold som nevnt i forskriften § 6-1-2 annet ledd, dersom antall deltakere, andelseiere eller sameie/selveiere overstiger fem, jf. forskriften § 6-1-4 annet ledd.

Anmodningen kan bare gjelde den skattepliktiges egne forhold, jf. forskriften § 6-1-4 tredje ledd. Dette gjelder også f.eks. institusjoner som er fritatt for skatteplikt og bruker som er fritatt for særavgift.

Anmodningen må angå norske skatte- eller avgiftsforhold, jf. forskriften § 6-1-4 fjerde ledd. Det vises til pkt. 4.1 og 4.2 foran vedrørende hva det kan/ ikke kan gis uttalelse om.


##### **4.3.1 Opplysninger om disposisjonen – forskriften § 6-1-4 femte, sjette, sjuende og åttende ledd**

I anmodningen kan det bare tas opp fremtidige rettsspørsmål som følge av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Den planlagte, fremtidige disposisjon med angivelse av sannsynlig tidspunkt for gjennomføring skal skisseres. Det sentrale i denne sammenheng er at innsender gir nødvendige opplysninger slik at den skatte- eller avgiftsmessige virkningen kan fastslås.

Dersom skattekontoret har utfyllende (eventuelt motstridende) opplysninger i forhold til innsenderens redegjørelse av sakens faktiske sider, bør dette avklares med vedkommende før det avgis uttalelse. Den bindende virkningen av uttalelsen forutsetter uansett at sakens faktiske sider er i samsvar med de forutsetningene som ligger til grunn for den bindende forhåndsuttalelsen.

Det skal redegjøres for spørsmålets betydning for den som vil påberope seg forhåndsuttalelsen som bindende. Her bør det ikke stilles strenge krav. I enkle saker vil det ofte være klart hvilken betydning en avklaring vil ha for den skatte- eller avgiftspliktige, f. eks. vil spørsmål om skatteplikt ved realisasjon av bolig ha betydning for når boligen kan selges skattefritt.

Som hovedregel bør det stilles krav om at det i anmodningen redegjøres for aktuelle rettsspørsmål og hvilke konklusjoner som den skatte- eller avgiftspliktige anser som riktige, når innsender er en profesjonell fullmektig. Er det behov for slike opplysninger, kan det bes om dette.

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 14 av 24
		Versjon: 2.0

Er forholdet til utenlandske rettsregler av betydning, bør anmodningen også redegjøre for disse regler.

På grunn av kravet om informasjonsutveksling etter BEPS action 5, er det innført et nytt krav om opplysninger i § 6-1-4 åttende ledd. Her gis myndighetene grunnlaget for å vurdere om det skal utveksles opplysninger over landegrensene. Det fremgår at det ved anmodningen må gis opplysninger om tilknyttede personer til partene som disposisjonen gjelder, og hvor disse er hjemmehørende/bosatt. Det må gis opplysninger om:

- a) Selskap/innretning som partene direkte/indirekte eier/har stemmerett for mer enn 25 % i
- b) Selskap/innretning/person som direkte/indirekte eier/har stemmerett for mer enn 25 % i partene,
- c) Selskap/innretning som tilknyttede personer etter bokstav b eier/har stemmerett for minst 25 % i.

Det er uttalt i forskriften at man i tillegg ønsker opplysninger om den skattepliktiges direkte morselskap, men vi antar at det er dekket av bokstav b) over.

Det skal også gis opplysninger om det ultimate morselskapet og hvor dette er hjemmehørende.

Opplysninger om selskapene og eierne skal etter dette gis selv om samtlige selskaper i et konsern er hjemmehørende i Norge.

#### **4.4 Saksbehandlingstid, forskriften § 6-1-6**

Skattekontoret bør normalt avgi bindende forhåndsuttalelse senest innen fire uker fra fullstendig anmodning er mottatt. Når uttalelsen avgis innen denne fristen er det ikke nødvendig å sende foreløpig svar til innsender. Etter forskriftens ordlyd kan det i noen tilfeller være nødvendig å bruke mer enn fire uker på å avgi bindende forhåndsuttalelse. Skattedirektoratets forhåndsuttalelser i skatte- og merverdiavgiftssaker bør normalt avgis innen tre måneder fra fullstendig anmodning er mottatt.

#### **4.5 Foreløpig svar**


Dersom fristen på fire uker ikke kan overholdes, skal skattekontoret normalt innen to uker etter mottak av anmodningen sende et foreløpig svar til innsender, med underrettelse om dette og årsaken til forsinkelsen.

Videre skal skattekontoret i brevet:

- Bekrefte mottakelsen av anmodningen.
- Angi når forhåndsuttalelsen sannsynligvis vil foreligge.
- Meddele fastsatt gebyr/bekreftede gebyrinnbetaling.
- Opplyse om eventuelle mangler ved anmodningen som kan lede til avvisning, og gi innsender anledning til å rette dette.

I alle saker vedrørende skatt og merverdiavgift som er overført til Skattedirektoratet, sender direktoratet et foreløpig svar til innsender innen to uker.



 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 15 av 24
		Versjon: 2.0

#### ***4.6 Utarbeidelse av uttalelsen***

Bindende forhåndsuttalelse skal gis skriftlig og sendes til den som har fremsatt anmodningen.

Siden uttalelsen er bindende for skattemyndighetene er det viktig at det ikke oppstår tvil om hvilke problemstillinger som er behandlet og hva skattemyndighetene har lagt til grunn. Uttalelsen skal derfor kvalitetssikres og undertegnes av to personer. Uttalelsen består av fem deler:

- Innledning
- Generell orientering
- Innsenderens fremstilling av faktum og jus
- Skattekontorets vurderinger
- Konklusjon

#### ***Innledningen***

Her skal det fremgå hvem saken gjelder for og fødsels-/organisasjonsnummer. Det er ikke alltid skatte- eller avgiftssubjektet selv som sender inn anmodningen. Det må derfor klart fremgå hvem innsender opptrer som fullmektig for.

#### ***Skattekontorets/Skattedirektoratets konklusjon i saken***

Her sammenfatter man konklusjonen i uttalelsen.

#### ***Generelt om ordningen med bindende forhåndsuttalelser***

Utarbeidede maler har en generell orientering om ordningen og vilkårene for at uttalelsen gis bindende virkning.

#### ***Innsenderens fremstilling av faktum og jus***

Det som tas inn av faktum er det som blir bestemmende for hvilke spørsmål det tas stilling til med bindende virkning.


Dersom det gjelder et enkelt forhold, kan det være hensiktsmessig at innsenderens fremstilling av faktum gjengis i sin helhet. Er faktum omfattende eller har det vært etterfølgende avklaringer rundt sakens faktiske sider, kan det være hensiktsmessig at saksbehandler redigerer innsenderens fremstilling. I særlige tilfeller kan det være nødvendig å avklare med innsender at korrekt faktum blir lagt til grunn.

Redegjør innsender for jussen, skal det fremgå at gjengivelsen er innsenders påstand.

#### ***Skattekontorets/Skattedirektoratets vurderinger***

Innledningsvis skal problemstillingen(e) formuleres. En god identifisering av problemstillingen(e) gjør at det ikke er tvil om hva uttalelsen gjelder og hva det tas stilling til. Det er viktig at konklusjonen kan leses som et svar på problemstillingen.

Deretter skal eventuelle avgrensninger i forhold til uttalelsen fremgå. Dette må avgjøres konkret. Det er særlig der det er fare for at uttalelsen kan tas til inntekt for andre forhold, at det er viktig at dette presiseres. Man må også avgrense mot rettsspørsmål man ikke kan behandle, dels fordi de er unntatt i forskriften § 6-1-4 fjerde ledd, eller at det vedrører

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 16 av 24
		Versjon: 2.0

andre rettsområder som f.eks. selskapsrett eller regnskapsrett. Det er viktig å presisere at skattekontoret ikke tar stilling til eventuelle andre skatte- og avgiftsspørsmål og problemstillinger som måtte oppstå ved de skisserte transaksjoner utover de spørsmål som er drøftet i uttalelsen.

Videre skal det fremgå hvilket faktum skattekontoret legger til grunn for uttalelsen, og som er avgjørende for om skatte- eller avgiftsmyndigheten er bundet av uttalelsen når skatte- eller avgiftssubjektet senere påberoper seg den.

I uttalelsen kan det siteres fra sakens dokumenter, men ikke henvises til dokumentinnhold som ikke gjengis, jf. forskriften § 6-1-6 tredje ledd.

Deretter følger en rettslig gjennomgang av den aktuelle rettsregelen. Den aktuelle rettsregelen bør gjengis i sitats form. Dette gjelder både i forhold til selve lov- eller forskriftsteksten og eventuelle kilder som f. eks. forarbeider eller uttalelser fra overordnet myndighet (herunder Skatte-ABC og MVA håndboken).

I subsumsjonen, dvs. når en anvender jus på faktum, vises det til det sentrale faktum som er avgjørende for anvendelsen av rettsregelen, hvordan vi vurderer dette og hva vi har lagt vekt på ved vurderingen og konklusjonen.

### ***Konklusjon***

Konklusjonen er avgjørende for hva som er bindende i uttalelsen, og den skal besvare problemstillingen som er reist under ”skattekontorets vurderinger”. Konklusjonen må derfor være klar og entydig slik at det ikke senere oppstår tolkningstvil om rekkevidden av uttalelsen.

Skattepliktiges navn skal angis. Det skal vises til rettsregelen som uttalelsen gjelder, og den aktuelle disposisjonen skal fremgå entydig (f. eks. salg av bolig Gnr. X Bnr. Y ... , salg av aksjer i selskap Z ...).

#### ***4.6.1 Kvalitetssikring og undertegning***


Det er viktig å sikre god kvalitet på de bindende forhåndsuttalelsene. Alle bindende forhåndsuttalelser og avvísninger skal kvalitetssikres og undertegnes av to personer.

### ***5. Avvisning - forskriften § 6-1-5***

Dersom det er mangler ved anmodningen som kan lede til avvísning, skal innsender gjøres oppmerksom på dette, og gis anledning til å uttale seg og rette opp påviste mangler, jf. skatteforvaltningsloven § 5-6 første ledd. En slik mangel kan f. eks. være at sannsynlig tidspunkt for gjennomføringen av disposisjonen ikke er angitt eller det er behov for ytterligere opplysninger om faktum for å kunne vurdere rettsspørsmålet.

Forskriften § 6-1-5 gir anvisning på tilfeller der en anmodning enten kan eller skal avvíses. En anmodning kan ikke avvíses på andre grunnlag. En anmodning kan for eksempel ikke avvíses fordi en er usikker på løsningen.



 Skatteetaten	Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser	Side: 17 av 24
		Versjon: 2.0

En anmodning om bindende forhåndsuttalelse **skal** avvises dersom anmodningen gjelder en disposisjon som faller utenfor ordningen og dersom gebyr ikke er betalt. Feil uten betydning skal ikke føre til avvisning. Erfaringsmessig er de mest aktuelle avvisningsgrunnene at gebyret ikke blir betalt, at innsender ikke gir nødvendige opplysninger etter forespørsel, at anmodningen gjelder spørsmål om bevisvurdering eller verdsettelse, eller at den aktuelle disposisjonen allerede er igangsatt eller gjennomført.

En anmodning **skal** også avvises dersom den rettslige avklaring en slik uttalelse kunne gi, antas verken å være vesentlig for den som har fremsatt anmodningen, eller å ha allmenn interesse. Hva som er vesentlig for den som fremsetter anmodningen kan det være vanskelig for skattemyndighetene å etterprøve.

Avvisning **kan** skje dersom den planlagte disposisjon antas å ha liten egenverdi i forhold til de skattespørsmål som anmodningen involverer. Hva som har liten egenverdi for den som fremsetter anmodningen kan det være vanskelig for skattemyndighetene å etterprøve.

En anmodning **kan** avvises dersom den bærer preg av ren skatteplanlegging, jf. forskriften § 6-1-5 tredje ledd. Skattemyndighetene behandler normalt spørsmål om ulovfestet gjennomskjæring ved en konkret planlagt transaksjonsrekke. Der transaksjonen ikke har noe innhold utover det å spare skatt, **kan** myndighetene avvise saken. Det fremgår av samme bestemmelse at anmodningen **kan** avvises dersom saken antas å ville bli uforholdsmessig ressurskrevende i forhold til uttalelsens betydning for den skattepliktige. Som uforholdsmessig ressurskrevende menes f.eks saker med et omfattende og komplisert faktum der det rettslige spørsmålet er mindre vesentlig. Det gjelder også hvis saken forsinker andre og viktigere saker.

Videre **kan** anmodningen avvises dersom den fremsettes for nært opp til det planlagte beslutningstidspunktet for disposisjonen.


Avvisning **kan** også skje på grunnlag av tungtveiende grunner.

Om øvrige avvisningsgrunner se forskriften § 6-1-5.

Skattekontoret skal så raskt som mulig etter at en anmodning er mottatt vurdere om anmodningen kan realitetsbehandles eller om den skal avvises. Innsender skal varsles om at anmodningen vurderes avvist, og gis anledning til å rette eventuelle feil eller mangler, jf. skatteforvaltningsloven § 5-6. I praksis vil det ofte være hensiktsmessig at man tar kontakt med innsender på telefon og avklarer dette. En slik muntlig avklaring må likevel følges opp skriftlig.

Det er skattekontoret som skal behandle anmodningen, som skal ta stilling til om anmodningen skal avvises.

Er det åpenbart at anmodningen skal avvises, f. eks. fordi disposisjonen allerede er gjennomført, skal skattekontoret avvise anmodningen selv om den ellers skulle vært sendt

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 18 av 24
		Versjon: 2.0

Skattedirektoratet for behandling. Ellers er det Skattedirektoratet som vurderer om en anmodning, som faller inn under direktoratets kompetanse, skal avvises. Avvisningen skal være skriftlig og med en kort begrunnelse. Det er utarbeidet egen mal for beslutning om avvisning og varsel om avvisning. Beslutningen skal kvalitetssikres og undertegnes av to personer.

En beslutning om avvisning kan ikke påklages. At saken er avvist, hindrer likevel ikke at skattekontoret senere kan behandle en forespørsel om samme forhold. Det må i så fall foreligge en begrunnet anmodning som endrer forutsetningen for beslutningen.

Når en anmodning avvises, skal gebyr tilbakebetales, jf. forskriften § 6-3-1 fjerde ledd. Når det foreligger en åpenbar avvisningsgrunn, f. eks. fordi disposisjonen er gjennomført, kan innsender i stedet trekke anmodningen. Trekket anmodningen er det tilstrekkelig at skattekontoret sender en bekreftelse på dette.

Gebyret bortfaller dersom anmodningen trekkes innen fjorten dager etter at det er sendt brev om forventet saksbehandlingstid. Dersom anmodningen trekkes tilbake senere, men før forhåndsuttalelsen er avsendt, fastsettes halvt gebyr, jf. forskriften § 6-3-1 fjerde ledd.

## **6. Saksbehandlingstid og avgivelse – forskriften § 6-1-6**

### **6.1 Saksbehandlingsfrister**

Skattekontorenes forhåndsuttalelser skal normalt avgis senest fire uker fra fullstendig anmodning er mottatt.

Saksbehandlingsfristen regnes fra det tidspunkt anmodning er journalført, saken er fullstendig opplyst fra innsenders side og korrekt gebyr er registrert innkommet på gebyrkontoen.

Mangler ved gebyret eller anmodningen, eventuelt behov for supplerende opplysninger, medfører at saksbehandlingsfristen regnes fra det tidspunkt feilen er rettet opp. For anmodninger som skal sendes Skattedirektoratet for behandling, i skatte- og merverdiavgiftssaker, innebærer dette at saksbehandlingsfristen løper fra det tidspunkt anmodningen kom inn til skattekontoret dersom anmodningen på dette tidspunktet var fullstendig og gebyret betalt. Det er derfor viktig at slike anmodninger blir oversendt så raskt som mulig.


Dersom bindende uttalelse ikke kan avgis innen fire uker, skal innsender gis en begrunnet underretning om forsinkelsen, samtidig som det angis når uttalelsen sannsynligvis vil foreligge, se kapittel 4.

### **7. Endringsadgang - retting av åpenbare feil - forskriften § 6-1-7**

Den myndighet som har avgitt en bindende forhåndsuttalelse kan rette rene skrivefeil og andre åpenbare feil i uttalelsen.

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

Skattedirektoratet sørger for hensiktsmessig publisering av egne bindende forhåndsuttalelser.

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 19 av 24
		Versjon: 2.0

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.

### **9. Virkningen av den bindende forhåndsuttalelsen - forskriften § 6-1-9**

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.

En bindende forhåndsuttalelse skal legges til grunn dersom den skattepliktige krever det ved fastsettingen i den skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjon, og den faktiske disposisjon er gjennomført i samsvar med forutsetningene for uttalelsen, jf. skatteforvaltningsloven § 6-1 tredje ledd, jf. forskriften § 6-1-9 første ledd. Det er viktig at skattekontoret undersøker at faktum stemmer med forutsetningene i uttalelsen dersom den skattepliktige krever den lagt til grunn ved fastsettingen.


For motorkjøretøyavgiftene gjelder plikten til å levere skattemelding om disposisjoner med avgiftsmessige konsekvenser kun dersom det ikke er gitt riktige og fullstendige opplysninger til veimyndighetene. På dette området vil det derfor ofte ikke være behov for å levere en særskilt skattemelding til skattemyndighetene. Uavhengig av om det leveres skattemelding eller om opplysningene gis til veimyndighetene, vil siste frist for å påberope seg en bindende forhåndsuttalelse kunne variere innenfor både den enkelte avgifts- og sakstype. Konkret informasjon om riktig fremgangsmåte for påberopelse gis derfor ved avgivelsen av den bindende forhåndsuttalelsen.

For særavgiftsområdet vil en påberopelse av en bindende forhåndsuttalelse for registrerte særavgiftspliktige være når man i skattemeldingen som omfatter den aktuelle disposisjonen, fastsetter avgiftsgrunnlaget i tråd med avgitt forhåndsuttalelse. For uregistrerte særavgiftspliktige skjer avgiftsfastsettelsen og betalingen ved innførsel av særavgiftspliktig vare i TVINN. Tolldeklarasjonen er da skattemelding, og man påberoper den bindende forhåndsuttalelsen ved å fastsette avgiftsgrunnlaget i tråd med denne.

Når det gjelder merverdiavgift og merverdiavgiftskompensasjon, påberoper den avgiftspliktige/ kompensasjonsberettigede uttalelsen ved å påføre opplysning om dette i merknadsfeltet i aktuell skattemelding for merverdiavgift.

#### **9.1 Hvem er uttalelsen bindende for, jf. forskriften § 6-1-9 annet ledd**

Endelig avgitt uttalelse er bindende for alle instanser. Når forhåndsuttalelsen er bindende for skattekontoret, vil den også være det for skatteklagenemndene frem til en eventuell omgjørelse/klage blir tatt til følge. Det samme vil gjelde for Skattedirektoratet på de

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 20 av 24
		Versjon: 2.0

områder der direktoratet behandler klagesaker. Dette gjelder imidlertid ikke dersom den berettigede erklærer at forhåndsuttalelsen ikke ønskes lagt til grunn.

Den bindende virkning gjelder bare under forutsetning av at det ikke er gjennomført endringer i lov- og forskrift som endrer rettstilstanden som er lagt til grunn for uttalelsen. Endringer i administrativ praksis eller rettspraksis innebærer derimot ikke at uttalelsen ikke er bindende.

## **9.2 Uttalelsens bindende virkning i tid, jf. forskriften § 6-1-9 tredje ledd**

Uttalelsen har bare bindende virkning for den konkrete, planlagte disposisjonen som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det år uttalelsen ble gitt. Avgis f. eks. uttalelsen i august 2019 og disposisjonen gjennomføres i november 2022 gjelder den bindende forhåndsuttalelsen.

Den bindende virkning av en forhåndsuttalelse opphører fem år etter utgangen av det året uttalelsen ble gitt. Dersom uttalelsen gjelder et løpende forhold, for eksempel at en institusjon er skattefri, gjelder den bindende virkningen i fem år. Dvs. hvis institusjonen etableres i 2019 og får en bindende forhåndsuttalelse om skattefrihet, gjelder den bare til utgangen av 2024.

Skattekontoret bør ellers sikre at avgitte uttalelser, og påberopelser, følger den skattepliktige. Dette gjelder uavhengig av om uttalelsen er avgitt av skattekontoret eller Skattedirektoratet.

## **10. Om klage og domstolsprøving, mv. – skatteforvaltningsloven §§ 6-1 og 6-2, samt kapittel 13 og forskriften § 6-2**


Fra og med 1. januar 2017 kan en bindende forhåndsuttalelse påklages i samsvar med reglene om klage over enkeltvedtak om skattefastsetting i kapittel 13, jf. forskriften § 6-2. Det kan da klages over uttalelser som er avgitt med hjemmel i ny forskrift. Dette gjelder likevel ikke avvisinger etter forskriften § 6-1-5 og gebyrfastsettelsen etter forskriften § 6-3.

Klageinstanser er

- Skattedirektoratet når det gjelder særavgifter, motorkjøretøyavgifter og momskompensasjon
- Skatteklagenemnda for Svalbard når det gjelder Svalbardskatt
- Skatteklagenemnda når det gjelder formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, Jan Mayen-skatt, arbeidsgiveravgift og artistskatt

Klagefristen er 6 uker, jf. skatteforvaltningsloven § 13-4 første ledd. Dersom klagefristen er oversittet, se bestemmelsens tredje ledd.

Ved mottak av klage skal den instans som har avgitt uttalelsen, vurdere om det er grunnlag for omgjøring til gunst for den skattepliktige, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 tredje ledd. Avgitt forhåndsuttalelse kan ikke endres til skattepliktiges ugunst.

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 21 av 24
		Versjon: 2.0

Klageinstansens forhåndsuttalelser bør normalt avgis senest 3 måneder fra fullstendig klage er mottatt, jf. forskriften § 6-2-1 tredje ledd.

Er vilkårene for å behandle en klage ikke til stede, skal den instans som har avgitt uttalelsen avvise saken, jf. skatteforvaltningsloven § 13-6 annet ledd.

Det fremgår uttrykkelig av forskriften § 6-2-1 første ledd, at ved klage gjelder reglene i § 6-1-4 om krav til anmodningens innhold tilsvarende. Det medfører bl.a. at på tidspunktet for klage må det fortsatt dreie seg om en fremtidig disposisjon før den igangsettes. Man kan mao. ikke motta en negativ uttalelse, iverksette disposisjonen og deretter klage.

Det følger av skatteforvaltningsloven § 6-2 annet ledd at en bindende forhåndsuttalelse ikke kan prøves i egen sak for domsstol. Fastsetting hvor bindende forhåndsuttalelse etter § 6-1 første ledd er lagt til grunn, kan likevel bringes inn for domstol etter ellers gjeldende bestemmelser.

Det skal ikke betales nytt gebyr ved klage, jf. forskriften § 6-2-1 fjerde ledd.

For nærmere om behandlingen av klager til skatteklagenemnda, se "Retningslinje for behandling av klager til Skatteklagenemnda".

### **10.1 Klage over gebyrfastsettelsen**

Gebyrfastsettelsen kan ikke påklages, men den kan endres til gunst eller til ugunst dersom fastsettelsen var uriktig, jf. forskriften § 6-3-2 annet ledd.

#### **11. Gebyr – skatteforvaltningsloven § 6-3, jf. forskriften §§ 6-3-1 og 6-3-2**

Gebyret innbetales samtidig med at anmodningen fremsettes, og anmodningen skal inneholde opplysninger som er nødvendige for beregningen av gebyr, se pkt. 11.2.


Det er ikke krav om at anmodningen skal inneholde dokumentasjon for innbetalt gebyr. Når det imidlertid gjelder identifiseringen av anmoder, se pkt. 11.1.

Det er opprettet en felles konto for innbetaling av gebyr, se pkt. 11.2.

#### **11.1 Gebyr – saksbehandlingsregler og oppgjør**

Før anmodningen tas til behandling skal det kontrolleres at det er betalt inn korrekt gebyr ved å undersøke gebyroversikten på intranett, <https://intranett.sits.no/om-etaten/styring/okonomi/spesielle-omrader/bindende-forhandsuttalelser/>. Oversikten viser navnet på den som har betalt gebyret, skattepliktiges navn og fødselsdato/organisasjonsnummer, betalingsdato og beløp. Oversikten oppdateres jevnlig med informasjon om gebyrinnbetalingene av regnskapsførende enhet, regnskapsførende enhet.

Siden bankgiro og nettbaserte banktjenester i utgangspunktet bare vil gi informasjon om beløp og eventuelt innbetalerens navn, er det viktig for å få identifisert anmodningen og

 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 22 av 24
		Versjon: 2.0

gebyret, at innsender gir opplysninger om skattepliktiges navn, fødsels-/organisasjonsnummer for de(n) anmodningen gjelder i tekstfeltet.

Eventuelle mangler ved gebyrinnbetalingen meddeles innsender enten i et særskilt brev eller i det foreløpige svaret.

Det skal settes frist for slik retting, og fristen kan utsettes etter begjæring fra den som har anmodet om forhåndsuttalelsen.

Er det betalt for stort gebyr, tilbakebetales det overskytende beløp. Kopi av brevet som sendes skattyter sendes regnskapsførende enhet i skatteetaten . Kopi kan sendes via elark ved å benytte valget "Send kopi med e-post". Dette valget kan også ligge under "Funksjon" i elark.

Er det ikke mulig i samarbeid med regnskapsførende enhet for skatteetaten å finne ut om gebyret er betalt, må saksbehandler ta kontakt med den som har sendt inn anmodningen for å bringe klarhet i dette, eventuelt gjennom varsel om avvisning.

Blir ikke fullstendig gebyr betalt innen fristen, skal anmodningen avvises etter forskriften § 6-3-2 tredje ledd, jf. § 6-1-5. Kopi av avvisningen sendes regnskapsførende enhet for skatteetaten, som tilbakebetaler eventuelt delvis innbetalt gebyr. Tilbakebetalingen skal skje til den som har foretatt innbetalingen, uansett partsforholdene i saken. Det skal ikke beregnes renter av gebyret ved tilbakebetaling.

### **11.2 Gebyr – materielle regler, forskriften § 6-3-1**

Det skal betales gebyr for hver anmodning. Det er gebyrets størrelse på det tidspunktet anmodningen ble mottatt som er avgjørende. Gebyret skal innbetales samtidig med at anmodningen sendes, og anmodningen skal inneholde de opplysninger som er nødvendig for beregningen av gebyret. Se forskriften § 6-3-1 annet ledd om beregning av gebyr for fellesanmodninger mv. Skattemyndighetene tar ikke saken til behandling så lenge gebyret ikke er innbetalt. Det er opprettet en felles konto for alle gebyrinnbetalinger

- kontonummer 7694 05 12251
- IBAN NO9876940512251
- Bic/Swift DNBANOKK


Gebyrets størrelse er knyttet til rettsgebyret, jf. lov om rettsgebyr av 17. desember 1982 nr. 86 § 1 annet ledd. Gebyrets størrelse for de ulike skatte- og avgiftsgruppene er:

- For lønnstakere, pensjonister og deres bo: en halv gang rettsgebyret
- For andre fysiske personer enn nevnt ovenfor, og for deres bo, for enkeltpersonforetak samt for ikke regnskapspliktig juridisk person: to ganger rettsgebyret.
- For små foretak etter regnskapsloven § 1-6, kommuner og stiftelser: åtte ganger rettsgebyret
- For andre: femten ganger rettsgebyret.

Finansdepartementet uttaler i Prop. 38 L (2015-16) under pkt. 12.4 Gebyr bl.a.:

*"Størrelsen på gebyret skal gjenspeile den skattepliktiges formodentlige betalingsevne, og varierer etter hvem som framsetter anmodningen."*



 <b>Skatteetaten</b>	<b>Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser</b>	Side: 23 av 24
		Versjon: 2.0

Dvs. at næringsdrivende som stiller spørsmål om salg av sin bolig skal betale to ganger rettsgebyret, mens lønnsmottagere og pensjonister som stiller samme spørsmål, skal betale et halvt rettsgebyr. Spør en pensjonist/lønnsmottager om aktivitet ved aksjetransaksjoner skal anses som virksomhet, fastsettes gebyret til et halvt rettsgebyr. Vedkommende anses ikke som næringsdrivende før beslutningen om dette er tatt.

Ektefeller anses som to subjekter, og skal betale hvert sitt gebyr. Det samme gjelder samboere.

Den skattepliktige skal selv opplyse om han er næringsdrivende, lønnsmottager eller pensjonist. Tilsvarende gjelder for små og store selskaper.

Flere skattepliktige kan sammen be om en forhåndsuttalelse når den aktuelle disposisjonen berører dem alle, eller de skal foreta identiske disposisjoner. I slike tilfeller må hver enkelt skattepliktig innbetale ett gebyr for at forhåndsuttalelsen skal bli bindende for hver enkelt av dem.

I utgangpunktet er fellesanmodning om flere skisserte, fremtidige enkeltdisposisjoner, regnet som like mange gebyrpliktige anmodninger, jf. forskriften § 6-3-1 annet ledd. Det vil si at dersom man spør om salg av bolig og salg av fritidseiendom, påløper det to gebyrer.

Unntak fra dette er dersom disposisjonene har en så sterk indre saklig og tidsmessig sammenheng at de anses om en samlet hoveddisposisjon, jf. forskriften § 6-3-1 annet ledd første punkt. F.eks om spørsmål vedrørende ulovfestet gjennomskjæring ved utfisjoning av et selskap med påfølgende salg av aksjer i dette.


Det regnes ikke som flere gebyrpliktige anmodninger at den skisserte, fremtidige disposisjonen angår flere skattearter, flere skattleggingsperioder eller flere rettsspørsmål med skattemessige konsekvenser, jf. forskriften § 6-3-1 annet ledd siste punkt. Mao regnes det som en anmodning selv om saken gjelder både merverdiavgift og skatt, flere år og spørsmål om både exit-skatt og utsettelse av exit-skatten.

Fremsettes fellesanmodningen av et selskap eller sameie som nevnt i § 6-2-1 annet ledd, betales ett gebyr.

Det skal ikke betales nytt gebyr ved klage på en forhåndsuttalelse, jf. forskriften § 6-2-1 fjerde ledd.

## ***12. 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 skattedkontorene. Er divisjonen i tvil om hensiktsmessig kontrollnivå, skal dette avklares med Skattedirektoratet.

 Skatteetaten	Retningslinjer for bindende forhåndsuttalelser	Side: 24 av 24
		Versjon: 2.0

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.

### ***12.2 Andre oppgaver for skattekontoret***

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.