



Skattedirektoratet

Høringsnotat
om bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene

SKATTEDIREKTORATET

Fredrik Selmersvei 4
Postboks 6300 Etterstad
0603 Oslo

INNHOLDSFORTEGNELSE

1.	Innledning og sammendrag.....	3
2.	Bakgrunn	4
3.	Gjeldende rett.....	5
3.1.	Innledning	5
3.2.	Likningskontorenes veiledningsplikt m.m.	5
3.2.1	Generelt	5
3.2.2	Ikke-bindende forhåndsuttalelser	5
3.3.	Skattedirektoratets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser	6
3.3.1	Generelt	6
3.3.2	Hvem ordningen gjelder for	6
3.3.3	Uttalelsens bindende virkning	7
3.3.4	Klage og omgjøring	7
3.3.5	Hva den bindende uttalelsen kan omhandle	7
3.3.6	Gebyr.....	7
3.3.7	Publisering av uttalelsene	7
4.	Rettsstilstanden i Danmark, Finland og Sverige	8
4.1.	Innledning	8
4.2.	Danmark.....	8
4.2.1	Bindende forhåndsbesked.....	8
4.2.2	Bindende ligningssvar	8
4.3.	Finland	9
4.3.1	Förehandsavgörande	9
4.3.2	Förehandbesked.....	10
4.4.	Sverige	10
5.	Vurderinger og forslag	11
5.1.	Innledning	11
5.2.	Området for bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene	12
5.2.1	Innledning.....	12
5.2.2	Vilkårene i ligningsloven § 3A-1 nr. 1.....	12
5.2.3	Avgrensning mot Skattedirektoratets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser	14
5.2.4	Er det behov for å gjøre ytterligere begrensninger i likningskontorenes kompetanse? 16	
5.3.	Avgjørelsens bindende virkning	20
5.4.	Gebyr	21
5.5.	Klage og domstolsprøving	22
5.6.	Saksbehandlingsregler	23
5.6.1	Hvor anmodningens skal sendes	23
5.6.2	Nærmere om anmodningens innhold	24
5.6.3	Foreløpig behandling av mottatt anmodning	25
5.6.4	Avvisning.....	26
5.6.5	Saksbehandlingsfrister	27
5.6.6	Kopi av uttalelser og publisering	27
6.	Administrative og økonomiske konsekvenser.....	27
7.	Forslag til lov- og forskriftstekst	28
7.1.	Forslag til endringer i ligningsloven kapittel 3A	28
7.2.	Forslag til endringer i forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker	28

1. Innledning og sammendrag

Det foreslås med dette å innføre en ordning hvor likningskontorene gis adgang til å avgi bindende forhåndsuttalelser etter anmodning fra skattytere med mindre kompliserte forhold. Skattytere med mindre kompliserte forhold skal innen kort tid få et bindende svar fra likningskontorene om de skattemessige virkningene av en planlagt disposisjon.

Likningskontorene har i dag en utstrakt veiledningsplikt etter ligningsloven § 3-1 annet punktum. Når arbeidssituasjonen tillater det skal likningskontorene gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som kan ha betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om mulig peke på forhold som særlig kan ha betydning. Uttalelser gitt i forbindelse med slik veiledning er ikke bindende ved den påfølgende ligningsbehandling, og skattyter får ikke den samme sikkerhet og forutberegnelighet som gjennom den spesielle ordningen etter ligningsloven kapittel 3A hvor Skattedirektoratet er gitt myndighet til å avgi bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. Denne ordningen er et supplement til skatteetatens alminnelige veiledningsplikt, og er ment å fange opp de mer komplekse tilfellene hvor løsningen ikke kan hentes i lovtekst, forarbeider eller rettspraksis.

Erfaringer fra dagens ordning viser at det er behov for en ordning der likningskontorene innen korte frister kan gi bindende uttalelser om konkrete skattespørsmål før ligningsbehandlingen. Dette vil gi større forutberegnelighet for skattyterne og gjøre det enklere å forholde seg riktig til skattereglene. Etter at vedtakskompetansen ved ordinær likning ved lov av 15. desember 2000 nr. 92 ble lagt til likningskontorene og likningsnemndene ble gjort til rene klage- og overprøvingsorganer, foreligger det ikke lenger en rettslig hindring for å gi likningskontorene slik myndighet.

Det foreslås at en ordning med bindende uttalelser fra likningskontorene inntas i nåværende kapittel 3A i lov av 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) og forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. Forslaget må derfor ses i sammenheng med nevnte regler og forarbeidene til disse, Ot. prp. nr. 1 og Innst. O. nr. 23 (2000-2001). Ordningen skal være et supplement til dagens ordning med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet og den alminnelig veiledningsplikt i ligningsloven § 3-1. Forslaget innebærer at det må foretas en nærmere grenseoppgang mellom likningskontorenes og Skattedirektoratets myndighet til å avgi bindende uttalelser.

Siden det er likningskontorene som har avgjørelsesmyndighet under ordinær ligning og ordningen skal gjelde enkle skattespørsmål, er det valgt å legge myndigheten til likningskontorene og ikke til fylkesskattekontorene. I første omgang foreslås det å holde sentralskattekontorene utenfor ordningen da de skattytergruppene som ligger der ikke er den målgruppen ordningen er ment å omfatte. Anmodninger om bindende forhåndsuttalelser fra disse skattytergruppene skal derfor fortsatt behandles av Skattedirektoratet.

Den nærmere utformingen av forslaget er basert på at likningskontorenes myndighet til å gi bindende forhåndsuttalelser skal gjelde enkle skattemessige forhold. Det foreslås at likningskontorene gis kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser på deres forvaltningsområde begrenset til anmodninger hvor disposisjonens verdi maksimalt utgjør

10 millioner kroner. Likningskontoret skal ikke behandle anmodningen dersom det finner at anmodningen gjelder et komplisert spørsmål eller at uttalelsen vil være av allmenn interesse eller prinsipiell betydning. Slike anmodninger skal etter forslaget fortsatt høre inn under ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet.

Anmodninger som gjelder disposisjoner med en verdi på mer en 10 millioner kroner skal alltid rettes til Skattedirektoratet. Det samme gjelder dersom anmodningen er en fellesanmodning fra skattytere som lignes ved flere likningskontorer eller dersom anmodningen er fra en skattyter som lignes sentralt, jf. ligningsloven § 2-4.

Ordnningen med bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene er i første rekke ment å være et servicetilbud til lønnstakere og pensjonister med enkle skattemessige forhold. Det foreslås derfor å innføre en ny gebyrsats for lønnstakere og pensjonister, og at denne settes til et halvt rettsgebyr (pr. i dag 370 kroner) uansett om anmodningen skal behandles av likningskontoret eller Skattedirektoratet. For øvrig foreslås dagens gebyrsatser i § 6 i forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker videreført, uavhengig av om behandlingen finner sted i Skattedirektoratet eller på et likningskontor.

Den nærmere avgrensningen mellom Skattedirektoratets og likningskontorenes kompetanse foreslås regulert i instruksfestede retningslinjer.

Det foreslås en noe enklere saksbehandling for likningskontorenes behandling av en anmodning om bindende forhåndsuttalelse, og en kortere saksbehandlingsfrist. Blant annet foreslås det at likningskontorene ikke skal sende foreløpig svar og at saksbehandlingsfristen skal være 3 uker.

Bakgrunnen for forslaget omtales nærmere i kapittel 2. Det gjøres rede for gjeldende rett i kapittel 3, mens rettstilstanden i Danmark, Sverige og Finland beskrives kort i kapittel 4. Skattedirektoratets vurderinger og forslag til endringer er tatt inn i kapittel 5.

Økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget omtales i kapittel 6. Forslag til endringer i ligningsloven kapittel 3A og forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker er inntatt i kapittel 7.

2. Bakgrunn

Formålet med forslaget er å gi skattyterne økt forutberegnelighet med hensyn til de skattemessige virkningene av en disposisjon slik at det unngås usikkerhet knyttet til et eventuelt fremtidig skattekrav. Dette vil bidra til å sikre skattyters rettssikkerhet. Gjennom en ordning der skattyter enkelt og hurtig kan få et svar som binder ligningsmyndighetenes vurdering av de skattemessige konsekvensene av en disposisjon, kan skattyter forholde seg lovlydig uten uforholdsmessig store anstrengelser.

Ordnningen med bindende forhåndsuttalelser i Skattedirektoratet ivaretar til dels dette, men ordningen er rettet inn på å behandle tyngre og kompliserte saker. Stillingene er derfor besatt med høyt kvalifiserte personer og ordningen er

belagt med relativt høye gebyrer. Terskelen for å rette en henvendelse dit, kan derfor være relativt høy for mange.

Den praksis som har utviklet seg med at likningskontorene avgir ikke-bindende forhåndsuttalelser viser at skattyterne har et relativt stort behov for å vite hvordan ligningsmyndighetene vurderer de skattemessige forholdene rundt en disposisjon i forkant av at disposisjonene gjennomføres og i forkant av likningsbehandlingen for det aktuelle året. Det vil derfor styrke skattyters rettssikkerhet å innføre en lignende, men smidigere ordning ved likningskontorene som supplement til ordningen med bindende forhåndsuttalelser i Skattedirektoratet. For at en ordning med bindende forhåndsuttalelser skal tilfredsstillende skattyters behov for forutberegnelighet, er det viktig at den fungerer effektivt. Med andre ord at ordningen er enkel å forholde seg til og at svaret fra likningskontoret kommer raskt. For likningskontorene er det viktig at ordningen blir minst mulig ressurskrevende og at den kan tilpasses de øvrige løpende oppgaver og gå minst mulig på bekostning av disse.

3. Gjeldende rett

3.1. Innledning

I norsk forvaltningsrett er det lagt til grunn at det ikke uten særskilt lovhjemmel kan avgis bindende forhåndsuttalelser om hvordan rettsspørsmål vil bli løst. På enkelte områder er det åpnet adgang for å gi uttalelser som har bindende virkning slik at uttalelsen må legges til grunn når myndighetene senere skal treffe avgjørelse i saken. På skatte- og avgiftsområdet gjelder dette først og fremst ordningen med bindende forhåndsuttalelser som avgis av Skattedirektoratet etter reglene i ligningsloven kapittel 3A og tilhørende forskrifter. Denne ordningen ble innført ved lov av 15. desember 2000 nr. 92, og er således relativt ny.

3.2. Likningskontorenes veiledningsplikt m.m.

3.2.1 Generelt

Etter ligningsloven § 3-1 har likningskontorene plikt til å gi skattytere som ber om det en veiledning i utfylling av skjemaer som gjelder likningen. Når arbeidssituasjonen tillater det skal likningskontoret dessuten gi veiledning om lover, forskrifter og vanlig praksis som kan ha betydning for de rettigheter og plikter vedkommende har, og om mulig å peke på forhold som særlig kan ha betydning. Ligningslovens regler om veiledningsplikt for likningskontorene suppleres av retningslinjer gitt av Finansdepartementet 26. januar 1984 nr. 4 om likningskontorenes plikt til å bistå publikum.

3.2.2 Ikke-bindende forhåndsuttalelser

I praksis gis det utstrakt muntlig og skriftlig veiledning til skattyterne. Det gis også en utstrakt veiledning om spørsmål knyttet til beskrevne, fremtidige disposisjoner som skattyter vurderer å gjennomføre. Likningskontorene står i stor grad fritt til å avgjøre i hvilke saker det skal gis slik veiledning. Spørsmål som gjelder forståelse av regelverket knyttet til enkle forhold vil imidlertid som regel bli besvart.

Likningskontorene tar i sine forhåndsuttalelser normalt forbehold om at uttalelsen ikke er bindende ved den ordinære likningsbehandlingen. Selv om likningskontorene i dag ikke har kompetanse til å avgi uttalelser som er bindende, og dermed har anledning til å legge en annen vurdering til grunn ved den endelige likningsbehandlingen, skjer dette i praksis sjeldent. Fravik vil først og fremst skje der fremstillingen av de faktiske forhold ikke stemmer med virkeligheten, og ved senere lovendringer og lignende, men kan også skyldes feil i rettsanvendelsen.

Tidligere var likningskontorenes forbehold blant annet begrunnet i at likningskontorene ikke hadde anledning til å binde ligningsnemndene som i prinsippet hadde avgjørelsesmyndigheten under ordinær ligning etter ligningsloven § 8-4. Til forskjell fra den instruksjonsmyndighet statens overordnede organer har i forhold til likningskontorene, kan ikke de folkevalgte kollegiale nemnder instrueres når det gjelder hvilken lovforståelse som skal legges til grunn. Ved den etterfølgende likningsbehandlingen stod derfor ligningsnemnda alltid fritt i forhold til den veiledning som var gitt fra likningskontoret. Dette ble endret ved lov av 15. desember 2000 nr. 92. Ved denne lovendringen ble ligningsnemndene gjort til rene klage- og overprøvingsorganer.

Ved samme lovendring ble ordningen med å avgi bindende forhåndsuttalelser i ligningsloven kapittel 3A innført. Kompetansen til å avgi slike uttalelser ble lagt til Skattedirektoratet. Dette ble begrunnet i hensynet til likebehandling og rettsenhet. I tillegg ble det lagt vekt på at organet som skal gi forhåndsuttalelser tillegges en omfattende instruksjonskompetanse, og at slik kompetanse bør legges til et organ med faglig tyngde.

3.3. Skattedirektoratets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser

3.3.1 Generelt

Ordningen med bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker ble innført ved lov av 15. desember 2000 nr. 92. Ligningsloven fikk et nytt kapittel 3A om bindende forhåndsuttalelser og det ble gitt en forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. Ordningen, som ble gitt virkning fra 1. november 2001, gir Skattedirektoratet myndighet til å avgi bindende forhåndsuttalelser.

Skattedirektoratet har myndighet til å avgi bindende forhåndsuttalelser både på skatte- og avgiftsområdet. I fremstillingen nedenfor omtales ikke forhold knyttet til merverdiavgiftsloven.

Formålet med ordningen er å gi skattepliktige større forutsigbarhet i forhold til framtidige disposisjoner. Ordningen skal være et supplement til den alminnelige veiledningsplikten. Forhåndsuttalelsen skal normalt gis så raskt som mulig og senest innen tre måneder fra det tidspunkt saken er fullstendig opplyst.

3.3.2 Hvem ordningen gjelder for

Ordningen gjelder for enhver skattepliktig, samt for de som ønsker å avklare om de er eller vil bli skattepliktige. Disse kan be om bindende forhåndsuttalelse vedrørende skattemessige konsekvenser av planlagte, framtidige disposisjoner. Anmodningen kan

være felles for flere saksforhold og/eller flere skatte- eller avgiftspliktige (fellesanmodning).

3.3.3 Uttalelsens bindende virkning

Forhåndsuttalelsen er bindende for alle instanser innen skatteforvaltningen. Dette gjelder likevel bare dersom den anmodningen gjelder, ønsker det, og vedkommende etter at disposisjonen er gjennomført gir skriftlig melding om dette til det likningskontor som skal behandle saken. Hvis slik melding ikke er gitt innen selvangivelsesfristen, vil retten til å benytte uttalelsen normalt falle bort.

Skattedirektoratets forhåndsuttalelse er bare bindende dersom den disposisjon uttalelsen gjelder for er i samsvar med den disposisjon som faktisk er gjennomført.

Forhåndsuttalelsen har bare bindende virkning for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det år uttalelsen ble gitt. Dersom det gjennomføres regelendringer som endrer rettstilstanden, går disse reglene foran det som er bestemt i uttalelsen.

3.3.4 Klage og omgjøring

Uttalelsen kan ikke påklages, og den kan heller ikke bringes inn for domstolene. Skattedirektoratet har imidlertid en omgjøringsadgang hvis dette ikke er til skade for den uttalelsen gjelder for.

Likningen hvor en bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn, kan derimot påklages av skattyter på vanlig måte eller bringes inn for domstolene etter de ellers gjeldende bestemmelser.

3.3.5 Hva den bindende uttalelsen kan omhandle

Det kan bare bes om uttalelse om egne skatte- og avgiftsforhold, og forholdene må angå norsk skatte- og avgiftslovgivning. Ordningen gjelder også skatte- og avgiftsplikt til Svalbard.

Bare framtidige planlagte disposisjoner kan tas opp i en anmodning. Ordningen skal gi svar på vanskelige rettsspørsmål i skatte- og avgiftslovgivningen. Spørsmål vedrørende verdsetting, bevisbedømmelse og skjønnsutøvelse blir ikke behandlet.

3.3.6 Gebyr

Det skal betales gebyr for hver anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Gebyret er knyttet til størrelsen på rettsgebyret slik:

- For fysisk person, dennes bo og enmannsforetak, samt ikke regnskapspliktig juridisk person: to ganger rettsgebyret.
- For små foretak etter regnskapsloven: åtte ganger rettsgebyret.
- Øvrige foretak: femten ganger rettsgebyret.

3.3.7 Publisering av uttalelsene

En kopi av uttalelsen sendes skattyterens likningskontor og Finansdepartementet til orientering. I tillegg blir de fleste forhåndsuttalelser anonymisert og lagt ut på skatteetatens nettsider på www.skatteetaten.no.

4. Rettstilstanden i Danmark, Finland og Sverige

4.1. Innledning

I dette kapittelet gis det en kort redegjørelse for bindende forhåndsuttalelser i Danmark, Finland og Sverige. Skattemyndighetene i Danmark, Sverige og Finland kan avgi bindende forhåndsuttalelse overfor skattyter vedrørende de skattemessige virkningene av en disposisjon, når skattyter anmoder om dette. Hvert land har imidlertid sine spesielle ordninger, og de forskjellige landenes regelsett er til dels forskjellig utformet.

Et likhetstrekk med de nevnte landenes regelsett er at skattemyndighetene har tilrettelagt for en tjeneste der skattyter mot betaling kan få en bindende uttalelse av en sentral enhet i landet. I Danmark er det Ligningsrådet, i Sverige Skatterättsnämnden og i Finland Centralskattenämnden som avgir slike uttalelser. Enkelte land har også valgt å tillegge de lokale likningsmyndighetene kompetanse til å gi bindende uttalelser. Hvordan disse ordningene er utformet gjennomgås i det følgende. Sverige har ikke et system som tilbyr forhåndsuttalelser på et lavere nivå enn en sentral enhet, og omtales derfor kort.

4.2. Danmark

I Danmark er det innført et todelt system for bindende svar. Skattyter kan enten anmode om en bindende forhåndsuttalelse ("bindende forhåndsbesked") av Ligningsrådet, eller han kan i stedet anmode om en bindende forhåndsuttalelse ("bindende ligningssvar") av kommunen. Ordningen med "bindende forhåndsbesked" administreres av Ligningsrådet, mens ordningen med "bindende ligningssvar" administreres av kommunene.

4.2.1 Bindende forhåndsbesked

4.2.1.1. Innledning

Kompetansen til å gi bindende forhåndsuttalelser er i utgangspunktet lagt til Ligningsrådet. Ligningsrådet er sammen med Told- og Skattestyrelsen Danmarks øverste ligningsmyndighet.

Retten til bindende forhåndsbesked gjelder i utgangspunktet kun disposisjoner som skattyter overveier å gjennomføre, men som ikke er gjennomført på det tidspunkt det anmodes om forhåndsuttalelse. Unntaksvis kan det også gis bindende forhåndsuttalelser for allerede gjennomførte disposisjoner. Fristen for å be om forhåndsuttalelse er innen fristen for levering av selvangivelsen for det inntektsår svaret har betydning for. En bindende forhåndsbesked er bindende for skattemyndighetene. Det kan fastsettes en tidsmessig grense for svarets bindende virkning. En bindende forhåndsbesked er ikke bindende for skattyteren.

Uttalelsen kan påklages til Landsskatteretten. Landsskatterettens avgjørelse kan bringes inn for de ordinære domstolene.

For å få en bindende forhåndsuttalelse må det betales et gebyr. I 2002 var gebyret DKK 1 700 for anmodninger som gjelder egne forhold. I tillegg til gebyret skal det betales for de statlige myndigheters tidsforbruk i forbindelse med forhåndsuttalelsen.

4.2.2 Bindende ligningssvar

Ved lov nr. 332 av 9. mai 2003, i kraft fra 1. juli 2003, innførte Danmark en ny ordning med bindende uttalelser som omtales som "bindende ligningssvar." Ordningen går ut på at skattyter med bindende virkning kan få avgjort de skattemessige virkningene av en disposisjon, på et tidligere stadiet enn ved selve likningen. Ordningen omfatter både allerede gjennomførte disposisjoner og fremtidige disposisjoner. Det primære formålet med ordningen er å lette de administrative byrdene for skattyterne og skape forutsigbarhet slik at de hurtig kan få avklart eventuell tvil om den skattemessige behandlingen av deres forhold. I tillegg vil ordningen bidra til å styrke den enkeltes rettssikkerhet. I tillegg til å øke forutberegneligheten ønsker danskene at ordningen med "bindende ligningssvar" skal fremrykke likningen, således at det kan oppnås en endelig avklaring av skattemessige forhold før tidspunktet for levering av selvangivelsen.

Ordningen den retter seg mot relativt enkle forhold, og det er en forutsetning at forespørselen skal besvares raskt. Danskernes opprinnelige ordning med "bindende forhåndsbesked" retter seg først og fremst mot mer kompliserte og prinsipielle forhold, og saksbehandlingen der tar ca 3-6 måneder. Statistikk viser at ordningen med "bindende forhåndsbesked" i liten grad blir brukt av lønnsmottagere og pensjonister. Ordningen med "bindende ligningssvar" supplerer således ordningen med "bindende forhåndsbesked". Sakene forventes å være enkle og ukompliserte. Det dreier seg således om problemstillinger som sjelden forelegges ligningsrådet i form av anmodninger om "bindende forhåndsbesked".

Ordningen omfatter alle spørsmål vedrørende personbeskatning, dvs. fysiske personer, deres dødsbo og personlige næringsdrivende. Inntil videre er selskaper og hovedaksjonærs spørsmål vedrørende mellomværende med selskapet holdt utenfor ordningen.

Kommunene kan avvise saker der spørsmålet er av mer vidtrekkende betydning, saken angår et betydelig beløp eller spørsmålet ikke kan besvares med tilstrekkelig sikkerhet. Avgjørelse om avvisning kan ikke påklages.

For å få "bindende ligningssvar" må det betales et gebyr på ca. DKK 300 (2003). Begrunnelsen for gebyret er først og fremst å avskjære spørsmål av bagatellmessig karakter.

Virkingen av uttalelsen er at skattemyndighetene er bundet av den ved den etterfølgende ligning, med mindre uttalelsen er avgitt på feilaktig grunnlag og dette skyldes anmoderen eller det skjer etterfølgende endringer i faktum eller lovgivningen som ligger til grunn for svaret. Ligningsmyndighetene har adgang til å tidsbegrense den bindende virkingen etter et individuelt skjønn. Uttalelsen er bindende i maksimalt 5 år.

Den bindende uttalelsen kan påklages på tidspunktet den mottas, eller en kan velge å la vær å påberope seg den ved likningen.

4.3. Finland

Finland har, i likhet med Danmark, innført et tosporet system for bindende forhåndsuttalelser. Forhåndsuttalelsene gis av organer både på sentralt og regionalt (kommunalt) nivå. Det er innført regler om bindende forhåndsuttalelser i til sammen ni finske skatte- og avgiftslover.

4.3.1 Förehandsavgörande

I henhold til "Lagen om beskattningsförfarandet 84 §" kan skattyter søke Central skattenämnden om "förehandsavgörande". Anmodningen kan reises av både privatpersoner og selskaper, og den kan gjelde både planlagte og allerede gjennomførte disposisjoner

Central skattenämnden er et uavhengig sentralt organ som virker sammen med Skattestyrelsen (det øverste administrative organet og svarer til Skattedirektoratet her). I henhold til "Lagen om central skattenämnden" kan det kun gis uttalelse i saker hvor spørsmålet er av allmenn betydning eller dersom det knytter seg stor interesse til spørsmålet. En slik tjeneste koster mellom 500 og 1 345 euro (2003). Avgjørelsen kan påklages direkte til "högsta förvaltningsdomstolen".

Den som søker om forhåndsuttalelse, er normalt den skattyteren spørsmålet gjelder. Skattemyndighetene kan ikke be om forhåndsuttalelser.

Når det søkes om forhåndsuttalelser på områdene inntektsskatt og formuesskatt er det oppstilt tidsfrister knyttet til søknadsprosessen; det må søkes om forhåndsuttalelse innen utløpet av den perioden som selvangivelsen gjelder. I disse tilfellene kan spørsmålet altså gjelde transaksjoner som allerede har funnet sted, men som ikke ennå har blitt vurdert ved den endelige skattefastsettelsen.

Når det gjelder saksbehandlingstiden er spesifiserte tidsfrister ikke fastsatt. Skattemyndighetene har imidlertid som mål at slike saker i gjennomsnitt skal behandles i løpet av to måneder, og dette målet er i stor grad nådd.

Forhåndsuttalelsens gyldighet varierer fra seks måneder og oppover, avhengig av hva saken gjelder. Normalt har uttalelsen gyldighet i inneværende og det påfølgende året.

4.3.2 Förehandbesked

I henhold til "Lagen om beskattningsförfarandet 85 §" kan skattyter søke skatteverket om "förehandbesked". Anmodningen kan reises av både privatpersoner og selskaper, og den kan gjelde både planlagte og allerede gjennomførte disposisjoner.

Anmodningen må gjelde et spørsmål som er viktig for en selv. Skattyter kan stille flere spørsmål i samme anmodning. Anmodningen sendes skatteverket i skattyters region (9 regioner). Det enkelte regionale skatteverk kan bestemme at saken skal behandles av det lokale skattebyrået i skattyters hjemkommune (130 lokale kontor). For privatpersoner er det vanlig at saken behandles av det lokale skattebyrået.

Tjenesten koster fra 50 euro og oppover. De fleste avgjørelsene koster 202 euro (2003). Avgjørelser som vedrører selskaper eller næringsbeskatning koster 673 euro (2003).

"Förehandbeskedet" er bindende for skattemyndighetene. I mange tilfeller er også avgjørelsen bindende for skattyter. Det er imidlertid kun bindende for skattyter dersom et skatteombud har godkjent avgjørelsen. Skatteombudets godkjennelse er meddelt i selve forhåndsuttalelsen.

4.4. Sverige

I 1998 fikk Sverige en ny lov om forhåndsuttalelser i skattesaker (Lag 1998:189 om förhandsbesked i skattefrågor). Søknad om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftsspørsmål avgjøres av Skatterättsnämnden. Skatterättsnämnden er en sentral nemnd som har som eneste oppgave å behandle saker om bindende forhåndsuttalelser.

Både en skattyter (person og selskap) og Riksskatteverket kan be om bindende forhåndsuttalelse dersom spørsmålet er av betydning for skattyter eller for en enhetlig lovtolkning eller rettsanvendelse. Spørsmålet må gjelde en konkret situasjon. Saksbehandlingstiden fra søknaden er mottatt til bindende forhåndsuttalelse foreligger er normalt seks til åtte måneder. I kompliserte saker kan saksbehandlingen være opp til et år. En forhåndsuttalelse er bindende for skattemyndighetene og domstolene i forhold til den skattyter som forhåndsuttalelsen gjelder, dersom skattyteren krever at den legges til grunn ved likningen. Skattyter må betale et gebyr for å få en forhåndsuttalelse. Dette ble innført for å begrense antall søknader om bindende forhåndsuttalelser til saker av større betydning. Minimum må det betales SEK 600 (2000), maksimum SEK 10 000 (2000). Privatpersoner betaler normalt en lavere sum enn selskaper og andre juridiske personer. Klage over en bindende forhåndsuttalelse behandles av Regjeringsrätten som er den øverste forvaltningsdomstolen i Sverige. Fristen for å klage er tre uker fra den dag man mottar forhåndsuttalelsen.

5. Vurderinger og forslag

5.1. Innledning

Det er viktig at ordningen med bindende uttalelser fra likningskontorene er klart avgrenset mot Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelser, slik at en anmodning kommer raskest mulig til behandling ved rette organ. Det er et mål å få flest mulig skattytere til å opptre lojalt mot skattereglene. For å få til dette bør det være enkelt for skattyterne å orientere seg om ordningen. Siden begge ordningene er ment å fungere som et servicetilbud til skattyter, bør skattyter i minst mulig grad måtte gjennomgå et komplisert lov- og forskriftsverk for å finne ut om anmodningen skal behandles av likningskontoret eller Skattedirektoratet. Det skattyter har behov for er informasjon om hvor anmodningen skal sendes, hvordan ordningen fungerer, hvilke krav som stilles til en anmodning, gebyrenes størrelse, frister og uttalelsens bindende virkning. Lettfattelig informasjon om dette kan gis i brosjyrer, rettleddinger eller på Internett.

På den annen side er det viktig for skattemyndighetene at de tyngre kompliserte skattespørsmålene besvares av Skattedirektoratet og de enkle sakene av likningskontorene. På denne måten benyttes ressursene mest effektivt og kompetansen blir utnyttet på best mulig måte.

Det foreslås på denne bakgrunn at det utformes en felles ordning, hvor ligningsloven kapittel 3A med tilhørende forskrift av 12. oktober 2001 nr. 184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker til dels gjøres felles for likningskontorene og Skattedirektoratet, mens en instruks i form av retningslinjer fra Skattedirektoratet regulerer nærmere kompetansedelingen mellom disse instansene. Det foreslås at Skattedirektoratet gis kompetanse til å gi utfyllende bestemmelser om hvilke anmodninger som skal behandles av likningskontorene og om saksbehandlingen mv. Se forslag til ny § 2 i forskriften.

Nedenfor gis det en nærmere beskrivelse av forslaget om bindende forhåndsuttalelse fra likningskontorene:

5.2. Området for bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene

5.2.1 Innledning

I utgangspunktet er ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene tenkt utformet som dagens ordning med bindende forhåndsuttalelser i ligningsloven kapittel 3A og forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker.

Siden forskriften er felles i skatte- og avgiftssaker, må det gjøres enkelte presiseringer i denne da likningskontorene utelukkende har kompetanse for utlikning av skatt etter skatteloven og trygdeavgift og arbeidsgiveravgift etter folketrygdloven. Se forslag til ny § 4 første ledd i forskriften. Ligningsloven kapittel 3A gjelder derimot utelukkende for avgivelse av forhåndsuttalelser på dette området. Det foreslås ingen særlige avgrensninger innenfor disse områdene for likningskontorenes kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser.

Formålet med ordningen er imidlertid at skattytere med mindre kompliserte forhold innen kort tid skal få et bindende svar fra likningskontorene om de skattemessige virkningene av en disposisjon. Det må derfor foretas en avgrensning av likningskontorenes kompetanse mot Skattedirektoratets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser. Dette behandles i kapittel 5.2.3.

5.2.2 Vilkårene i ligningsloven § 3A-1 nr. 1

Etter ligningsloven § 3A-1 nr. 1 stilles det i dag følgende vilkår for at en anmodning om bindende forhåndsuttalelse skal behandles av Skattedirektoratet:

- Anmodningen skal gjelde de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den gjennomføres.
- Det skal være av vesentlig betydning for skattyter å få klarlagt virkningen før igangsetting, eller spørsmålet finnes å være av allmenn interesse.

Hvorvidt tilsvarende vilkår bør gjøres gjeldende for likningskontorenes behandling av en anmodning om bindende forhåndsuttalelse, gjennomgås i det følgende.

5.2.2.1. Vilkåret "konkret planlagt disposisjon"

Ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene bør på tilsvarende måte som ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet avgrenses mot gjennomførte disposisjoner. I forarbeidene til ligningsloven kapittel 3A, Ot. pr. nr. 1 (2000-2001) punkt 15.9.4, heter det blant annet følgende:

"Departementet antar at det kan være et visst behov for å avklart konsekvensene av en allerede gjennomført disposisjon, f. eks. om en ekstraordinær inntekt skal anses som skattepliktig. Formålet med ordningen er imidlertid å skape forutberegnelighet for skatte- og avgiftspliktige når de står ovenfor valget om de skal gjennomføre eller påbegynne en konkret, planlagt disposisjon eller ikke. Departementet anser det derfor ikke hensiktsmessig å bruke ressurser på å gi bindende forhåndsuttalelser vedrørende disposisjoner

som allerede er gjennomført. Konsekvensene av allerede gjennomførte disposisjoner må altså fastsettes gjennom den ordinære ligningsbehandling. ”

Hensynet til arbeidssituasjonen på likningskontorene taler for å begrense ordningen til anmodninger som gjelder en konkret planlagt disposisjon. Ved å avgrense ordningen til planlagte disposisjoner antas anmodningene om bindende forhåndsuttalelser å bli mer jevnt fordelt over året enn om ordningen også hadde omfattet allerede gjennomførte disposisjoner. For sistnevnte disposisjoner måtte det settes en frist for å fremsette anmodningen, f. eks. ved årsskiftet, noe som sannsynligvis ville medføre en større oppsamling av anmodninger mot slutten av året, noe som i større grad ville påvirke arbeidssituasjonen ved likningskontorene.

Hensynet til skattyters behov for forutberegnelighet anses også tilstrekkelig ivare tatt selv om ordningen begrenses til konkrete planlagte disposisjoner. Skattyter har full anledning til å få en bindende uttalelse om de skattemessige virkningene av en planlagt disposisjon, og har dermed også all mulig oppfordring til å få klarlagt dette på forhånd. Gjennomføres en disposisjon uten en slik avklaring, er behovet neppe tilsvarende stort. Selv om dette ikke gjelder uten unntak, bør vurderingen av gjennomførte disposisjoner utsettes til den ordinære likningsbehandlingen.

At den forestående planlagte disposisjonen skal være konkret innebærer at det ikke skal gis bindende uttalelser i spørsmål som er av hypotetisk karakter eller som gjelder et generelt lovtolkningsspørsmål. Tilsvarende krav må også gjelde for en anmodning som skal behandles av likningskontoret som bindende forhåndsuttalelse.

5.2.2.2. Vilkåret ”vesentlig betydning” og ”allmenn betydning”

Vilkåret ”*vesentlig betydning*” bør også være et vilkår for at skattyter skal kunne anmode om bindende ligningssvar fra likningskontorene. Det er i saker som er av vesentlig betydning for skattyter hvor behovet for forutberegnelighet er størst. Et slikt vilkår vil også avskjære mer bagatellmessige anmodninger, og en unngår økt arbeidsmengde for likningskontorene.

Hvorvidt spørsmålet er av vesentlig betydning for skattyter, må vurderes konkret. Spørsmålet kan således ha vesentlig betydning for skattyter selv om svaret er svært enkelt, men det må ha en viss økonomisk betydning for han. Det er imidlertid ikke mulig å angi konkrete beløpsgrenser blant annet fordi dette må ses i sammenheng med skattyters økonomiske situasjon generelt og beløpets størrelse isolert sett. Vilkåret vil derfor bare avskjære likningskontorene fra å svare på spørsmål som er rent hypotetiske og av mindre økonomisk betydning for skattyter, og antas bare unntaksvis å medføre at en anmodning vil bli avvist. Terskelen for å avvise en anmodning på dette grunnlaget bør være svært høy, idet likningskontoret uansett har alminnelig veiledningsplikt etter ligningsloven § 3-1.

Selv om vesentlighetskravet ikke er oppfylt, kan en anmodning i dag likevel tas til behandling dersom Skattedirektoratet finner at spørsmålet er av ”*allmenn interesse*”, med andre ord en uttalelse som berører et stort antall skattytere. Det kan stilles spørsmål ved om slike anmodninger bør behandles av likningskontorene, se kapittel 5.2.3.1.

5.2.3 Avgrensning mot Skattedirektoratets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser

Det er ingen begrensninger når det gjelder hvem som kan be om bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet så lenge spørsmålet ligger innenfor det området som omfattes av ordningen og den som ber om uttalelsen selv blir direkte berørt av det spørsmålet saken gjelder. Ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene skal etter forslaget gjelde enkle rettsspørsmål. Det må derfor vurderes hvilke avgrensninger som bør gjøres med hensyn til likningskontorenes kompetanse til å avgi bindende uttalelser.

I forarbeidene til ligningsloven kapittel 3A, Ot. prp. nr. 1 (2000-2001) side 92 fremgår det at dagens ordning er *"ment å avhjelpe i de situasjoner der vanskelige rettsspørsmål dukker opp og det kreves utredninger der en ikke kan hente løsningen i lovtekst, forarbeider eller rettspraksis."*

Det er videre uttalt følgende om betydningen av ordningen:

"Etter departementets syn vil uttalelsene kunne få betydning som veiledende tolkningsuttalelser, på linje med andre uttalelser fra skattemyndighetene. Finansdepartementet foreslår derfor at det også kan gis uttalelser når spørsmålet berører et stort antall skatte- og avgiftspliktige eller er av prinsipiell betydning, og skattemyndighetene derfor har interesse i å få avklart spørsmålet."

Dette bør danne rammen for hvilke anmodninger som ikke skal behandles av likningskontorene.

Hva som skal defineres som enkle og kompliserte saker kan ikke angis eksakt. For likningskontorenes vedkommende vil dette i stor grad avhengig av den faglige kompetansen på det enkelte likningskontor og av den enkeltes oppfatning. Et alternativ er derfor å gi likningskontorene full adgang til å gi bindende uttalelser innenfor sitt kompetanseområde for bindende forhåndsuttalelser. Dersom det er tvil om den skatterettslige løsningen kan saken på vanlig måte tas opp tjenestevei, med fylkesskattekontoret eller Skattedirektoratet. For å sikre likebehandling bør det imidlertid være en sikkerhetsventil slik at likningskontorene skal oversende fellesanmodninger til Skattedirektoratet når denne gjelder eller angår flere skattytere som lignes av forskjellige likningskontorer.

En slik avgrensning synes likevel for snever vurdert ut fra hva ordningen opprinnelig var ment å avhjelpe ved innføringen av bindende forhåndsuttalelser fra Skattedirektoratet. For å få en ordning i samsvar med det Skattedirektoratet etter gjeldende rett skal behandle, jf. det som er sitert ovenfor, kan likningskontorenes kompetanse begrenses slik at saker av allmenn interesse eller prinsipiell betydning skal behandles av Skattedirektoratet. Det kan også være en løsning at likningskontorene skal sende saken til Skattedirektoratet for behandling når den fremstår som komplisert for likningskontoret.

5.2.3.1. Uttalelser av prinsipiell betydning eller allmenn interesse

Om en uttalelse er av prinsipiell betydning eller allmenn interesse er ikke alltid klart. Det kan også være uklart hva som menes med uttalelser av prinsipiell betydning eller allmenn interesse.

En uttalelse vil blant annet være av prinsipiell betydning når den gir veiledning på et juridisk tvilsomt område. Det samme vil uttalelser som supplerer nåværende rettstilstand, f. eks. ved å endre eller fastlegge ligningspraksis, fastlegge rekkevidden av en bestemmelse eller gir retningslinjer for øvrig. I slike saker er det behov for en sentral behandling for å unngå uensartet praksis og gjøre standpunktet kjent gjennom publisering av uttalelsen. Prinsipielle spørsmål vil ofte også være kompliserte.

En prinsipiell uttalelse kan også være av allmenn interesse, f. eks. når uttalelsen berører et stort antall skattepliktige. En uttalelse i en sak som gjelder store økonomiske verdier kan også anses som en sak som har allmenn interesse fordi det berører velferdsstatens interesser.

Uttalelser som har prinsipiell betydning eller allmenn interesse bør alltid behandles av Skattedirektoratet.

5.2.3.2. Kompliserte spørsmål

Enkelte saksområder innen skatteretten vil som hovedregel gjelde enklere spørsmål enn andre. Spørsmål knyttet til f. eks. bolig- og fritidseiendom, hjemmekontor, ulike typer lønnsytelser, velferdstiltak og fradrag for utgifter i arbeidsforhold, gaver og tilskudd i og utenfor arbeidsforhold, bilbeskatning, reiseutgifter og merkostnader, utdanningsutgifter vil regelmessig være enkle spørsmål som kan behandles av likningskontorene. Når det gjelder næringsdrivende vil som regel spørsmål som er knyttet til den daglige løpende drift av virksomheten være relativt enkle. Det tenkes da for eksempel på spørsmål knyttet til fradragsrett for løpende utgifter, kjøp av driftsmidler og fradragsrett for dette og andre spørsmål knyttet til inntekts- og utgiftsføring i regnskapet. Videre kan det dreie seg om spørsmål knyttet til yrkesbil/firmabil, reiseutgifter, hjemmekontor, velferdstiltak, lønnsytelser og arbeidsgiveravgift. Innenfor primærnæring kan det være mer spesielle forhold vedrørende eiendom eller lignende. Alle disse spørsmålene må anses å være spørsmål knyttet til den daglige drift, og vil normalt være relativt enkle å besvare.

Eksempler på spørsmål som må anses å være mer kompliserte er mer ekstraordinære forhold som f. eks. spørsmål fra en næringsdrivende som vurderer å la seg bli kjøpt opp av et selskap og ønsker avklaring av skatterettslige problemstillinger i forbindelse med dette. Andre eksempler er anmodninger av mer selskapsrettslig art som har skattemessige konsekvenser f. eks. spørsmål knyttet til omstruktureringer/ omdannelser, fjsjon/fusjon, kjøp og salg av andeler i deltakerliknede selskaper, etablering av næringsvirksomhet og grensen mellom hobby og næringsvirksomhet. Anmodninger som gjelder slike disposisjoner bør alltid behandles av Skattedirektoratet.

Hva som i en konkret sak er å anse som et komplisert spørsmål vil være avhengig av den stedlige kompetanse. Et spørsmål kan være komplisert der rettstilstanden er uklar og/eller der anmodningen gjelder et omfattende og sammensatt faktum. Dersom et likningskontor etter å ha konferert med overordnede myndigheter eller andre likningskontorer, fortsatt anser spørsmålet som komplisert bør likningskontoret oversende saken til behandling i Skattedirektoratet.

Anmodninger som også inneholder spørsmål om konsekvenser for beregning av merverdiavgift skal alltid behandles av Skattedirektoratet.

5.2.3.3. Konklusjon

På bakgrunn av det ovennevnte foreslås det at anmodninger som ligningskontoret anser som kompliserte eller anmodninger hvor uttalelsen vil være av prinsipiell betydning eller av allmenn interesse skal behandles av Skattedirektoratet. At vurderingen av dette, og særlig hva som fremstår som komplisert, i en viss grad vil bero på den lokale kompetanse er ikke til å unngå. Det er imidlertid vanskelig å finne mer presise kriterier for når en anmodning skal behandles av Skattedirektoratet. Det foreslås at den nærmere grenseoppgangen mellom Skattedirektoratet og likningskontoret gis i retningslinjer i form av en instruks fra Skattedirektoratet.

5.2.4 Er det behov for å gjøre ytterligere begrensninger i likningskontorenes kompetanse?

Med den begrensning i likningskontorenes kompetanse som er foreslått i kapittel 5.2.3, vil likningskontorene få en vid adgang til å gi bindende uttalelser. I det følgende vurderes det om det bør gjøres ytterligere begrensninger i likningskontorenes kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser. Aktuelle avgrensningskriterier kan f. eks. være å begrense likningskontorenes kompetanse til bestemte saksområder, til bestemte skattytergrupper og/eller at det settes en beløpsgrense.

5.2.4.1. Avgrensning til saksområde

En avgrensning knyttet til saksområde er vanskelig. Visse saksområder vil som nevnt ovenfor i kapittel 5.2.3.2 typisk være enkle. Men også innenfor disse saksområdene kan det reise seg svært kompliserte spørsmål, og anmodningene kan være mer sammensatte og berøre flere saksområder. Det kan derfor være vanskelig å angi klart avgrensede saksområder som bør behandles på likningskontorene. Det fremstår derfor som lite hensiktsmessig å avgrense likningskontorenes kompetanse etter saksområde.

5.2.4.2. Avgrensning til skattytergrupper

Et annet alternativ er å begrense likningskontorenes kompetanse til skattytergrupper som vanligvis har enkle skattespørsmål. En slik avgrensning kan f. eks. gjøres til fysiske personer og deres bo, samt til deres tilknytning til eller deltakelse i mindre næringsvirksomheter.

I så fall er det spørsmål hvordan fysiske personers tilknytning til eller deltakelse i næringsvirksomhet kan avgrenses. Slik avgrensning kan knyttes til flere kriterier. Erfaringer pr. i dag viser at næringsdrivendes anmodninger om bindende forhåndsuttalelser gjennomgående er mer kompliserte idet dette som hovedregel er en gruppe skattytere som har egne rådgivere som regnskapsførere, revisorer, advokater mv. Først når disse er i tvil om disposisjonenes skattemessige virkning, antas det å ville bli sendt en anmodning til skattemyndighetene for vurdering. Gruppen næringsdrivende er imidlertid svært sammensatt, og en rekke næringsdrivende er svært små og har heller ikke slik bistand som nevnt. Denne gruppen næringsdrivende bør få samme tilbud som f. eks. lønnstakere og pensjonister når det gjelder bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene. Det er vurdert ulike alternativer for hvordan avgrensningen for næringsdrivende kan gjøres for å fange opp de som vanligvis har enkle spørsmål.

Et alternativ er å knytte avgrensningen til revisjonsplikten, dvs. at næringsdrivende som har revisjonsplikt faller utenfor ordningen. I tillegg til aksjeselskaper vil dette omfatte enmannsforetak som har full regnskapsplikt, dvs. samlet har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller flere enn 20 ansatte, og som i tillegg har driftsinntekter av den samlede virksomhet i regnskapsåret på over 5 millioner kroner. Videre vil det omfatte deltakere i deltakerliknede selskaper som har full regnskapsplikt og som har flere enn fem deltakere, eventuelt hvis antall deltakere er fem eller mindre, og driftsinntektene av den samlede virksomheten i regnskapsåret overstiger 5 millioner kroner. En begrunnelse for å avgrense mot næringsdrivende med revisjonsplikt er at dette er en gruppe som vil kunne få de enkle spørsmålene som ordningen er ment å dekke, avklart av f.eks. revisor.

En annen mulighet er å knytte avgrensningen opp mot regnskapsplikten, slik at næringsdrivende med full regnskapsplikt faller utenfor ordningen, og de med begrenset regnskapsplikt faller innenfor. Personlig næringsdrivende/ enmannsforetak som samlet har eiendeler med verdi på 20 millioner kroner eller mindre og har færre enn 20 ansatte, vil ha begrenset regnskapsplikt, jf. regnskapsloven § 1-2. Det samme vil i utgangspunktet gjelde deltakere i deltakerliknede selskaper som har mindre enn 5 millioner i salgsinntekt, færre enn fem ansatte og færre enn seks deltakere. Begrunnelsen for begrenset regnskapsplikt for denne gruppen er at disse som oftest har mindre komplekse og mer oversiktlige forhold, og dermed mindre behov for å systematisere informasjon, slik det gjøres i regnskapet. Full regnskapsplikt vil også være kostnadmessig mer belastende for denne gruppen sett i forhold til størrelsen og omfanget på virksomheten. Denne gruppen næringsdrivende vil omfatte både de som fører regnskapet sitt selv, og de som bruker regnskapsførere, revisorer e.l., ved utfylling av næringsoppgaven og andre pliktige oppgaver.

En slik avgrensning kan være bedre egnet enn en avgrensning knyttet mot revisjonsplikten, dersom en ønsker å begrense gruppen mindre næringsdrivende ytterligere. I tillegg er kriteriet allerede er kjent, og i bruk i andre sammenhenger. Spørsmålet om full eller begrenset regnskapsplikt må likningskontoret i alle tilfelle tas stilling til ved likningsbehandlingen, slik at det både for likningskontoret og skattyter vil være forholdsvis enkelt å vite om henvendelsen faller inn under ordningen med bindende forhåndsuttalelser eller ikke.

Som et tredje alternativ kan en tenke seg et kriterium knyttet opp mot størrelsen på den næringsdrivendes omsetning. En må da bestemme hvor høyt dette beløpet skal være, og eventuelt foreta en indeksregulering av dette. Begrunnelsen for å velge et slikt kriterium må være en antagelse om at næringsdrivende med lav omsetning har mindre kompliserte forhold enn en næringsdrivende med høy omsetning, og at de med høy omsetning i større grad har tilgang på bruk av revisor, advokat eller regnskapsfører. Ulempen med å bruke størrelsen på omsetningen er at man innfører et nytt kriterium i motsetning til ved bruk av begrenset regnskapsplikt.

Selv om en avgrensning mot mindre næringsdrivende f. eks. kan gjennomføres ved å bruke kriteriet knyttet opp mot regnskapsplikten i regnskapsloven, vil anmodninger fra aksjeselskaper, samvirkeforetak, stiftelser, foreninger med mer falle utenfor ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene. Det synes ikke grunnlag for en slik avgrensning da denne skattytergruppen også kan ha behov for å få avklart mer enkle skattemessige virkninger av en disposisjon, og ha de samme skattemessige spørsmålene som de øvrige næringsdrivende. Det synes derfor ikke hensiktsmessig å avgrense likningskontorenes kompetanse etter ulike skattytergrupper.

Likningskontorene har under ordinær ligning full kompetanse både med hensyn til de omtalte saksområder og skattytergrupper. Uansett om det velges en avgrensning til

skattytergrupper eller saksområder må det dessuten likevel foretas en vurdering knyttet til om spørsmålet art hører inn under det som forutsetningsvis er Skattedirektoratets kompetanseområde for å avgi bindende forhåndsuttalelser, jf. kapittel 5.2.3 ovenfor.

5.2.4.3. Avgrensning etter beløpets størrelse

Et tredje alternativ er at likningskontorene gis en generell kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser, men begrenset til anmodninger som gjelder disposisjoner med en verdi under en bestemt beløpsgrense. I saker med stort skatteproveny vil det offentlige lide merkbare tap dersom det skattemessige resultatet i en bindende forhåndsuttalelse er uriktig. Den alminnelige overprøvingsadgangen som foreligger etter ligningslovens alminnelige system vil ikke komme til anvendelse i saker om bindende forhåndsuttalelser, jf. nedenfor, og det vil dermed ikke være mulig å rette slike avgjørelser og sikre skatteprovenyet. Saker med stort proveny er også av allmenn interesse og bør i utgangspunktet behandles av Skattedirektoratet.

Beløpsgrensen for likningskontorenes kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelser kan f.eks. settes til 10 millioner kroner. Anmodninger som gjelder disposisjoner som omfatter større beløp, skal dermed alltid rettes til Skattedirektoratet.

Selv om det skatterettslige spørsmålet ikke nødvendigvis er enkelt fordi beløpet er lite, eller spørsmålet vanskelig fordi beløpet er høyt, vil en slik avgrensning innebære en begrensning av antall anmodninger til likningskontorene. Dessuten må det antas at desto større beløp det dreier seg om jo mer kompleks vil ofte disposisjonens art og skattespørsmålene knyttet til denne være.

5.2.4.4. Konklusjon

På bakgrunn av ovennevnte drøftelser fremstår det som mest hensiktsmessig, i tillegg til den begrensning som er omtalt i kapittel 5.2.3, å sette en beløpsgrense for likningskontorenes kompetanse til å gi bindende forhåndsuttalelser.

Det foreslås derfor at ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene begrenses ved at det settes en beløpsgrense. Det foreslås at grensen settes til 10 millioner kroner, slik at anmodninger som gjelder disposisjoner over denne grensen hører inn under Skattedirektoratet.

Det foreslås at det er verdien av disposisjonen som er avgjørende, og ikke hva skatten av disposisjonen vil utgjøre. På denne måten vil det som hovedregel være enkelt både for skattyter og likningskontoret å fastslå om anmodningen hører inn under likningskontorets kompetanse. Med verdien av disposisjonen tenkes det f. eks. på salgsvederlag, kostpris, størrelse på leieinntekter, lønnsinntekter osv. Selv om det ikke alltid vil være klart hva verdien av disposisjonen blir, vil det som hovedregel likevel være klart om den vil overstige beløpsgrensen eller ikke.

Gjelder anmodningen en disposisjon som strekker seg over flere år, må det foretas en skjønnsmessig vurdering av om det er nærliggende om verdien over en viss periode vil overstige beløpsgrensen. Det kan f. eks. være tilfelle der det er spørsmål om en innretning er skattefri, om en skattyter er skattepliktig til Norge, skattefri utleie virksomhet med mer. Det foreslås at det legges en 5 års periode til grunn ved en slik vurdering.

Er anmodningen en fellesanmodning foreslås det at det er disposisjonens samlede verdi som er avgjørende for hvilken instans henvendelsen hører inn under.

Hvorvidt likningskontoret har kompetanse til å behandle anmodningen må vurderes ut fra de opplysninger som er tilgjengelig på det tidspunktet anmodningen fremsettes. Det foreslås at skattyter skal opplyse om antatt verdi av disposisjonen i anmodningen. Se forslag til ny § 5 femte ledd tredje punktum. Der dette ikke er mulig å angi eksakt, bør det kreves at verdien av disposisjonen anslås skjønnsmessig.

Dersom likningskontoret ser at grensen klart vil bli overskredet, hører saken inn under Skattedirektoratets kompetanse.

Betydningen av at beløpsgrensen overstiges

Som foreslått ovenfor bør det være antatt verdi på det tidspunktet anmodningen fremsettes som er avgjørende, også når det legges en 5 års periode til grunn for løpende forhold. Forhold som påvirker verdien etter anmodningstidspunktet bør det kunne ses bort fra. Med andre ord foreslås det at uttalelsen er bindende selv om disposisjonens verdi overstiger

10 millioner kroner på det tidspunktet disposisjonen iverksettes.

Er likningskontoret i tvil om beløpsgrensen vil bli overskredet, bør det tas kontakt med skattyter for å få avklart dette slik at anmodningen i tilfelle kan oversendes til Skattedirektoratet. Avgis det en bindende uttalelse fra likningskontoret basert på skattyters opplysninger, foreslås det at uttalelsen likevel gis bindende virkning. Beløpsgrensens primære funksjon er å avgrense likningskontorenes kompetanse, og det bør derfor ikke knyttes rettsvirkninger til at beløpsgrensen overskrides. Det er likevel viktig at beløpsgrensen håndheves strengt av likningskontorene.

5.2.4.5. Andre særlige type anmodninger

Når det blir flere instanser som kan avgi bindende forhåndsuttalelser om det samme, enten flere likningskontorer og /eller Skattedirektoratet, må det vurderes om visse typer av anmodninger bør reguleres særskilt.

Fellesanmodninger

Etter dagens ordning kan anmodningen være felles for flere saksforhold og/eller for flere skatte- eller avgiftspliktige (fellesanmodninger), jf. forskriften § 2 første ledd annet punktum.

Skattespørsmål knyttet til disposisjoner flere skattytere skal foreta sammen eller en disposisjon som berører flere, kan også være enkle og således falle inn under likningskontorets kompetanseområde. Det må derfor vurderes om flere skattepliktige skal kunne fremsette en felles anmodning når disse lignes ved forskjellige likningskontorer, og i så til hvilket kontor denne skal rettes. Alternativt kan slike fellesanmodninger rettes til og behandles av Skattedirektoratet.

Der anmodningen ikke har tilknytning til et bestemt likningskontor, synes det vanskelig å regulere hvilket likningskontor som i tilfelle skulle behandle en slik fellesanmodning, samtidig som det ikke er ønskelig å overlate dette til noen intern avtale mellom kontorene i det enkelte tilfelle. Det fremstår derfor som mest hensiktsmessig at slike anmodninger sendes til og behandles av Skattedirektoratet.

Anmodninger knyttet til arbeidsforhold

Det antas å være praktisk at en arbeidsgiver ønsker en bindende uttalelse av om en fremtidig utbetaling til en ansatt er skatte- og avgiftspliktig. I så fall er det likningskontoret for den kommunen der arbeidsgiver er hjemmehørende som skal avgi uttalelsen.

Spørsmålet er om også de ansatte også skal kunne anmode om en slik uttalelse. I utgangspunktet er det da likningskontoret for den kommunen hvor vedkommende er bosatt som skal behandle anmodningen, og det kan være et annet enn likningskontoret for arbeidsgiveren. Dette kan få uheldige konsekvenser idet en kan risikere at de aktuelle likningskontorene kommer til ulike løsninger av det samme spørsmålet.

For å unngå dette kan det reises spørsmål om anmodninger som gjelder ytelser knyttet til arbeidsforhold bør behandles av et bestemt likningskontor, f. eks. likningskontoret for den kommune der arbeidsgiver er hjemmehørende eller av Skattedirektoratet. Ved å legge behandlingen av slike saker til et bestemt sted kan forskjellsbehandling av arbeidstakere som er ansatt samme sted og som får utbetalt samme type ytelse unngås. Som hovedregel er imidlertid spørsmål om den skatte- og avgiftsmessige behandlingen av lønnsytelser relativt enkle og risikoen for slik forskjellsbehandling liten. Det foreslås derfor ingen særregel om dette. Gjelder derimot anmodningen mange ansatte kan den ha allmenn interesse, og likningskontoret må vurdere om anmodningen skal behandles av Skattedirektoratet. Dessuten er det flere eksempler fra den senere tid om at spørsmål knyttet til lønnsytelser kan være kompliserte og langt fra rettslig avklart. Som eksempel kan nevnes spørsmål om den skattemessige behandlingen av arbeidsgivers utlån av datautstyr, helsetjenester dekket av arbeidsgiver eller gebyr og bøter dekket av arbeidsgiver. Slike saker skal etter forslaget alltid behandles av Skattedirektoratet.

Anmodninger knyttet til grensen lønn/næringsvirksomhet

Tilsvarende problemstillinger som nevnt i avsnittet ovenfor kan oppstå der det er spørsmål om oppdragstakere er ansatt eller næringsdrivende. I Skattedirektoratets forskrift til skatteloven av 22. november 1999 nr. 1160 § 12-2-1 er det bestemt at fastsettelsen av arbeidsgivergrunnlaget på likningskontoret for den kommunen der oppdragsgiver er hjemmehørende skal legges til grunn av ligningsmyndighetene i mottakers kommune ved fastsettelse av dennes personinntekt og trygdeavgift. En tilsvarende regel kan også gjelde for anmodninger om bindende forhåndsuttalelser slik at det er oppdragsgivers likningskontor som vurderer om vedkommende er ansatt eller næringsdrivende i denne relasjon. Hvorvidt vedkommende ellers er å anse om næringsdrivende må vurderes av bostedskommunen.

Anmodninger knyttet til aksjeselskap

Det er også et spørsmål om forhold knyttet til aksjeselskap bør reguleres særskilt. Dette fordi en anmodning fra personlige aksjonærer kan berøre selskapets skattemessige forhold og dette kan være hjemmehørende et annet sted enn aksjonæren. Videre kan det risikeres at selskapet retter en anmodning om bindende forhåndsuttalelse til sitt likningskontor og aksjonærene til sine likningskontorene. Det foreslås likevel ikke å særregulere dette.

Dersom den skattemessige vurderingen av anmodningen skulle være avhengig av selskapets forhold, må selskapet rette anmodning til sitt likningskontor. For aksjonærenes vedkommende vil det som regel være snakk om mer individuelle forhold som f. eks. om en mottatt ytelse er lønn eller utbytte, spørsmål om skatteplikt/tap ved realisasjon av aksjer, spørsmål om skattepliktig utgiftsgodtgjørelse eller skattefri utleieinntekt av prosentlignet bolig. Dette er anmodninger som de respektive likningskontorene i utgangspunktet kan behandle.

5.3. Avgjørelsens bindende virkning

Ligningsloven § 3A-1 nr. 2 bestemmer at en avgitt forhåndsuttalelse skal legges til grunn som bindende ved likningen dersom skattyter krever det og den faktiske disposisjonen er gjennomført i samsvar med forutsetningene for

uttalelsen. Det følger av forskriften § 11 fjerde ledd at den bindende virkning av forhåndsuttalelsen bare inntreffer for disposisjoner som er besluttet og iverksatt innen tre år etter utgangen av det år forhåndsuttalelsen ble avgitt, og rettstilstanden ikke er blitt endret ved lov eller forskrift. Bestemmelsen bør også gis anvendelse for likningskontorenes uttalelser.

Spørsmålet om den bindende virkning for senere inntektsår, dvs. etter det inntektsår hvor disposisjonen er gjennomført, er verken lov- eller forskriftsregulert eller drøftet i forarbeidene til ligningsloven kapittel 3A. I den tilsvarende danske ordningen om bindende likningssvar skal myndighetene i forbindelse med avgivelse av et bindende forhåndsuttalelse fastsette en tidsbegrensning av den bindende virkning etter et individuelt skjønn over nødvendigheten av den bindende virkning. Uttalelsen er likevel aldri bindende i mer enn 5 år. Dette gjelder også for eksempel avskrivninger. Slik tidsmessig grense kan også settes for bindende forhåndsuttalelser i Danmark.

Innføring av en slik tidsmessig avgrensning vil i tilfelle være begrunnet i behovet for å kunne rette opp feil avgjørelser, og sikre likebehandling. Skattyters behov for rettssikkerhet og forutberegnelighet må her vurderes mot hensynet til likebehandling og skattyternes lojalitet overfor skattesystemet. Uansett kan det vurderes om det bør sondres mellom ulike type disposisjoner. Det er forskjell på disposisjoner som bare har skattemessige konsekvenser for et inntektsår og disposisjoner som vil gjelde for flere fremtidige inntektsår. Det vil for eksempel gi stor mistillit til systemet dersom to like tomannsboliger behandles ulikt i forhold til prosentlikning/ regnskapslikning, og den skattemessige gunstigste behandlingen beror på en bindende og evigvarende forhåndsuttalelse som i ettertid viser seg å være avsagt i strid med skattereglene. Et bindende svar vil på den annen side ha noe mindre verdi for skattyter hvis det bare skal være bindende for likningen det inntektsåret hvor disposisjonen ble gjennomført og noen få påfølgende inntektsår.

En slik tidsbegrensning av uttalelsens bindende virkning må ses i sammenheng med Skattedirektoratets adgang til å avgi bindende forhåndsuttalelser. Ulike løsninger medfører at uttalelsens bindende virkning i like saker kan bli forskjellig avhengig av hvilken instans som har avgitt uttalelsen, jf. at saker som skal behandles av Skattedirektoratet også vil bero på den stedlige lokale kompetanse.

Hensynet til en enkel og praktiserbar ordning taler derfor for at virkningen av bindende forhåndsuttalelser blir lik uansett om den er avgitt av Skattedirektoratet eller likningskontoret. Det er derfor på nåværende tidspunkt ikke foreslått noen tidsbegrensning for den bindende virkning av en forhåndsuttalelser fra likningskontorene.

5.4. Gebyr

Ligningsloven § 3A-2 bestemmer at det skal betales gebyr for en bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet. Mer detaljerte regler om dette er gitt i forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. I forskriften § 6 behandles de materielle reglene for gebyr, mens § 7 gir bestemmelser om saksbehandling og oppgjør.

Det foreslås at også ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene gjøres gebyrbelagt. Ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene er ment som et servicetilbud, og likningskontorene er ikke bemannet for å avgi en rekke bindende forhåndsuttalelser. En fri adgang vil dermed kunne gå på bekostning av andre

primære og prioriterte oppgaver. Det er ikke tvilsomt at en ordning med bindende forhåndsuttalelser vil kreve større ressurser enn dagens ordning med veiledende uttalelser, både med hensyn til antall og kvalitetssikring. Den ekstraservice likningskontorene yter for å avgi bindende forhåndsuttalelser bør det derfor betales for. Samtidig er det viktig at gebyret ikke settes så høyt at det ikke blir et reelt tilbud for alle skattytergrupper som har behov for avklaringer i enkle skattemessige forhold.

Når det gjelder spørsmålet om gebyrets størrelse er det flere hensyn som gjør seg gjeldende. Et gebyr bør være så høyt at det dekker selve ordningen med å administrere gebyret og avskjære spørsmål av bagatellmessig karakter.

I utgangspunktet er det ikke grunnlag for å foreta endringer i de gebyrsatsene som ble fastsatt i forbindelse med iverksettelsen av ordningen med bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker fordi også likningskontorene skal gis kompetanse til å gi bindende uttalelser. Samme type uttalelser som det foreslås at likningskontorene skal gi, avgis i dag av Skattedirektoratet. Selv om gebyrsatsene opprettholdes uforandret vil det ligge et betydelig servicetilbud i ordningen gjennom at det gis bindende likningsssvar innen 3 uker.

Gebyret kan imidlertid synes høyt for lønnstakere og pensjonister. Dette er en svært sammensatt gruppe som omfatter alt fra svært formuende personer til minstepensjonister og studenter. For at hele denne gruppen skal få et tilfredsstillende tilbud, foreslås det at gebyret for disse settes vesentlig lavere enn i dag. Gebyret bør settes så lavt at det blir unødvendig å etablere unntak fra tjenesteprising, men samtidig så høyt at det blir en viss terskel for hvilke spørsmål skattyter henvender seg med. Gebyret bør i alle fall søkes å overstige kostnadene med å administrere selve innbetalingsordningen knyttet til gebyret.

Det foreslås derfor at gebyret for lønnstakere og pensjonister og deres bo settes til et halvt rettsgebyr, som for tiden utgjør 370 kroner. For øvrige skattytergrupper opprettholdes dagens gebyrsatser uforandret.

For anmodninger som faller inn under likningskontorenes kompetanseområde, men som oversendes Skattedirektoratet, bør spørsmålet om gebyr løses likt. I motsatt fall vil administrering av gebyrordningen kompliseres ved oversendelse av saker, samt at ulikt gebyrnivå vil innebære en usaklig forskjellsbehandling ut fra kompetansen ved likningskontorene.

Dersom en anmodning som er sendt likningskontoret gjelder en disposisjon som overstiger beløpsgrensen på 10 millioner kroner, faller den utenfor likningskontorenes kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelse. Det samme gjelder dersom anmodningen reiser kompliserte spørsmål eller uttalelsen vil være av prinsipiell betydning eller allmenn interesse. Med like gebyrer uansett hvilken instans som behandler anmodningen, blir det en etatsintern oppgave å få overført anmodningen til rette instans og tilrettelegge saksbehandlingen slik at saksbehandlingsfristene kan overholdes, jf. kapittel 5.6.5.

5.5. Klage og domstolsprøving

Ligningsloven § 3A-3 nr. 1 og 2 bestemmer at en bindende forhåndsuttalelse verken kan påklages eller bringes inn for domstolene. En avgjørelse om å ikke gi en bindende forhåndsuttalelse kan heller ikke påklages. Skattedirektoratet har imidlertid en omgjøringsadgang hvis dette ikke er til skade for den uttalelsen gjelder for, jf. forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. Likningen av skattyter hvor bindende forhåndsuttalelse er lagt til grunn, kan derimot påklages på vanlig måte eller bringes inn for domstolene etter de ellers gjeldende bestemmelser, jf. ligningsloven § 3A-3 nr. 3.

Det foreslås at disse reglene også gjøres gjeldende for bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene.

Det er først og fremst hensynet til skattyters rettssikkerhet som kan tale for en klageadgang. Skattyters behov for en klageadgang er imidlertid redusert ved at han kan velge å ikke påberope seg uttalelsen ved likningen for det aktuelle inntektsåret. I tillegg har han anledning til å påklage ligningen på ordinær måte. Er anmodningen avvist kan skattyter likevel fremme påstand om dens innhold i det aktuelle inntektsår. Skattyters rettssikkerhet blir dermed ikke skadelidende ved at det ikke innføres en særskilt administrativ klageordning knyttet til ordningen med bindende forhåndsuttalelser. For ligningsmyndighetene vil derimot en klagebehandling være arbeidskrevende å administrere selv om sakskompleksene i utgangspunktet skal være enkle. Hensynet til enkelhet tilsier således at det ikke innføres en slik klageordning, men at uttalelsen er endelig. At det i Danmark er innført en klageadgang i den tilsvarende ordningen, må ses i sammenheng med at bindende uttalelser der skal bidra til en fremrykket ligning.

5.6. Saksbehandlingsregler

De fleste saksbehandlingsreglene som er nedfelt i dagens forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker foreslås gjort gjeldende for likningskontorenes adgang til å avgi bindende forhåndsuttalelser. Siden ordningen ved likningskontorene foreslås å gjelde enkle skattemessige forhold bør saksbehandlingen gjøres noe enklere og saksbehandlingstiden kortere. Nedenfor gjennomgås de mest sentrale tilpasningene som bør gjennomføres i forskriften for at ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene skal fungere etter sin hensikt.

5.6.1 Hvor anmodningen skal sendes

Forskriften må angi hvor skattyter skal sende anmodningen. I henhold til forskriften § 3 første ledd skal anmodningen sendes Skattedirektoratet. Når forskriften foreslås å gis anvendelse på likningskontorenes adgang til å gi bindende forhåndsuttalelse, må bestemmelsen endres slik at det fremgår at anmodninger som gjelder disposisjoner med en verdi under 10 millioner kroner skal sendes likningskontorene. Dette vil som hovedregel samsvare med den instans som skal behandle anmodningen. Se forslag til ny § 4 i forskriften.

Likningskontorene skal etter forslaget ikke behandle anmodninger som det anser som kompliserte eller uttalelser som vil være av allmenn interesse eller av prinsipiell betydning. Det er vanskelig å forskriftsregulere slike vage kriterier uten at regelverket blir for omfattende og uoversiktlig. Det foreslås i stedet at den nærmere avgrensningen mellom likningskontorenes og Skattedirektoratets kompetanse til å behandle anmodninger om bindende forhåndsuttalelser blir regulert gjennom en instruks fra Skattedirektoratet. Reglene om hvor anmodningen skal sendes vil dermed ikke fullt ut samsvare med hvor den eventuelt skal behandles. Det kunne alternativt tenkes en løsning hvor skattyter sender anmodningen ett sted uansett hvor den skal behandles. Skattyter har imidlertid behov for å vite hvilken instans som skal behandle anmodningen på grunn av saksbehandlingstiden. Dessuten ville en slik løsning med interne overføringer av anmodningen mellom instansene gå på bekostning av den samlede saksbehandlingstiden. Det er heller ikke praktisk å overlate til

skattyter å foreta en vurdering av hvilken instans som skal behandle anmodningen etter disse kriteriene.
Se kapittel 5.6.3.1 om oversendelse av saker mellom likningskontorene og Skattedirektoratet.

Hvilket likningskontor som skal avgi anmodningen vil som hovedregel være klart. Dette bør i utgangspunktet løses på samme måte som ved utlikning av skatt. Det vil si at reglene i skatteloven kapittel 3 også får anvendelse for bindende forhåndsuttalelse, jf. ligningsloven § 8-6. Slik avgrensningen for likningskontorenes bindende forhåndsuttalelser er foreslått ovenfor, vil anmodninger vedrørende stedbunden beskatning ha praktisk betydning for stedbunden næringsvirksomhet, fast eiendom, herunder bolig og fritidseiendom. Ellers er det likningskontoret for bostedskommunen som skal avgi bindende forhåndsuttalelser.

5.6.2 Nærmere om anmodningens innhold

Forskriften § 3 femte ledd bestemmer at den planlagte, fremtidige disposisjon skal skisseres, med angivelse av sannsynlig tidspunkt for gjennomføring. Videre skal det gjøres nøyaktig og tilstrekkelig rede for både det foreliggende og det forutsatte fremtidige faktum som kan ha betydning for forhåndsuttalelsen. Dessuten bør anmoderen redegjøre for de rettsspørsmål anmodningen reiser, herunder hvilken konklusjon som den skatte- eller avgiftspliktige anser som riktig. Er forholdet til utenlandske rettsregler av betydning, bør anmoderen også redegjøre for disse.

Det skal alltid gis en beskrivelse som gir et tilstrekkelig grunnlag for å behandle anmodningen, jf. forskriften § 3 femte ledds første og annet punktum. Dette stiller seg ikke annerledes om anmodningen skal behandles ved likningskontoret. Derimot bør det for de relativt enkle skattespørsmålene som skal omfattes av likningskontorenes ordning med bindende forhåndsuttalelser neppe stilles krav om at anmodningen bør redegjøre for aktuelle rettsspørsmål og hvilke konklusjoner som den skattepliktige anser som riktige. Tilsvarende bør det heller ikke kreves at det redegjøres for utenlandske rettsregler av betydning for forholdet. Dette bør forbeholdes de mer kompliserte og/eller omfattende sakene som skal behandles av Skattedirektoratet. Siden dette er en "bør-regel", foreslås det likevel ingen endring her. Dersom likningskontorene har behov for slike opplysninger, kan det alltid bes om slik redegjørelse senere, jf. forskriften § 4 annet ledd tredje punktum.

Siden likningskontorets kompetanse til å avgi bindende forhåndsuttalelse er begrenset til disposisjoner der verdien er under 10 millioner kroner, må skattyter opplyse om disposisjonens verdi i anmodningen. Det foreslås at det inntas en bestemmelse om dette i forskriften. Se forslag til ny § 5 femte ledd tredje punktum.

5.6.3 Foreløpig behandling av mottatt anmodning

Forskriften § 4 gir bestemmelser om foreløpig behandling av mottatt anmodning. Etter første ledd skal Skattedirektoratet gi et foreløpig svar til avsenderen normalt innen to uker etter at anmodningen er mottatt. I det foreløpige svaret skal det angis når bindende forhåndsuttalelse sannsynligvis vil foreligge og hvilket gebyr som er fastsatt.

Anmodningene som sendes Skattedirektoratet skal i utgangspunktet omfatte kompliserte skatte- og avgiftsspørsmål, og saksbehandlingstiden er derfor 3 måneder.

Det er ikke gitt at saksbehandlingsreglene for likningskontorene og Skattedirektoratet bør være sammenfallende.

Ligningsloven har ingen bestemmelser om foreløpig svar, og forskriftens henvisning til forvaltningsloven medfører heller ingen umiddelbar plikt til å gi foreløpig svar siden uttalelsen skal avgis innen kort tid. God forvaltningsskikk tilsier imidlertid at også likningskontorene sender foreløpig svar til avsenderen etter at anmodningen om bindende forhåndsuttalelse er mottatt. Det kan være viktig for skattyter å få kunnskap om at anmodningen er kommet frem og når uttalelse sannsynligvis kan foreligge, særlig der det haster med å få svar på anmodningen. Siden det skal betales for uttalelsen kan det også hevdes at skattyter bør kunne forvente å få respons på at anmodningen har kommet frem.

Skal ordningen med bindende forhåndsuttalelser fungere etter sin hensikt, nemlig å besvare enkle anmodninger innen korte frister, bør det imidlertid ikke være plikt for likningskontorene til å sende foreløpig svar med angivelse av når uttalelsen sannsynligvis kan foreligge. En slik plikt vil virke unødvendig fordi anmodningen i mange tilfeller kan besvares innen fristen for når det skal sendes foreløpig svar. Dessuten kan det forsinke saksbehandlingen. Riktignok kan foreløpig svar sendes samtidig med f.eks. journalføringen, men med korte saksbehandlingsfrister synes dette overflødig. Det foreslås derfor at likningskontorene ikke skal sende foreløpig svar. I stedet foreslås det at likningskontorene skal sende orientering til skattyter dersom fristen for å avgi bindende likningsvar ikke kan overholdes, og at dette skal gjøres senest tre uker etter at anmodningen er mottatt. Denne fristen vil da bli sammenfallende med den fristen som foreslås for likningskontorenes frist til å avgi bindende forhåndsuttalelser, jf. kapittel 5.6.5 nedenfor. På denne måten vil skattyter senest innen tre uker etter at anmodningen er sendt enten motta den bindende uttalelsen eller, dersom saksbehandlingsfristen ikke kan overholdes, motta en skriftlig orientering om når slik uttalelse kan foreligge. Dette vil også være i tråd med forvaltningsloven § 11 a som oppstiller en frist på en måned, jf. tredje ledd.

I forskriften er det knyttet enkelte andre forhold til det å sende foreløpig svar. Etter forskriften § 3 siste ledd skal gebyr innbetales samtidig med at anmodningen sendes, og Skattedirektoratet skal meddele fastsatt gebyr i det foreløpige svaret, jf. forskriften §§ 4 første ledd og 7 første ledd. Siden likningskontoret etter forslaget ikke skal sende foreløpig svar, må eventuelle mangler ved gebyrinnbetalingen meddeles skattyter særskilt i eget brev. Tilsvarende gjelder dersom det er mangler ved anmodningen, jf. forskriften § 4 annet ledd.

5.6.3.1. Oversendelse av saker mellom likningskontorene og Skattedirektoratet

Siden både Skattedirektoratet og likningskontorene kan avgi bindende forhåndsuttalelser kan en anmodning bli sendt feil instans. I så fall må det være en etatsintern oppgave å

oversende anmodningen til rett myndighet umiddelbart, og orientere skattyter om oversendelsen samtidig som den finner sted.

Ved oversendelse til Skattedirektoratet må skattyter alltid orienteres om at saksbehandlingstiden er inntil 3 måneder.

Saksbehandlingsfristen bør regnes fra det tidspunkt anmodningen kom frem til rette instans.

Det foreslås at den instans som skal behandle anmodningen også skal rette henvendelse til skattyter om mangler ved anmodningen og gebyrinnbetaling.

Tilsvarende rutiner foreslås der oversendelsen til Skattedirektoratet beror på at likningskontoret finner spørsmålet komplisert eller at uttalelsen vil være av prinsipiell betydning eller av allmenn interesse.

5.6.4 Avvisning

Etter dagens ordning med bindende forhåndsuttalelser skal en anmodning avvises i visse tilfelle, mens den kan avvises i andre, jf. § 5 i forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. Sammenfatningsvis kan en si at en anmodning skal avvises dersom den ikke tilfredsstillende de krav som er satt til den for at den skal kunne behandles, og dersom anmodningen verken antas å være vesentlig for den som har fremsatt den eller ha allmenn interesse. Videre har Skattedirektoratet en bred skjønnsmessig adgang til å avvise en anmodning. Forskriften angir her en del typetilfeller. I tillegg er behandling av en anmodning gjort avhengig av riktig gebyrinnbetaling.

De samme hensyn som ligger til grunn for Skattedirektoratets avvisningsadgang gjør seg i det alt vesentlige også gjeldende for likningskontorenes adgang til å avvise anmodninger. Bestemmelsen foreslås derfor i sin helhet å gis anvendelse for bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene.

Dersom anmodningen er sendt feil instans, bør det alltid være rette instans som tar stilling til eventuell avvisning.

5.6.4.1. Forholdet til ikke-bindende forhåndsuttalelser

Dersom en anmodning avvises av likningskontoret, kan det reises spørsmål om hvordan saken skal behandles i forhold til de alminnelige regler som gjelder for likningskontorets veiledningsplikt m.v., samt i forhold til den veiledning og de uttalelser kontorene ofte kan gi utover det som følger av denne plikten.

Anmodninger som blir avvist av likningskontoret bør ikke bli behandlet på annen måte og til fortrensel for andre lovfastsatte og/eller prioriterte arbeidsoppgaver for kontoret. Spørsmålet er valgt å fremmes som en bindende uttalelse, og bør derfor følge disse reglene også med hensyn til avvisning. I en slik situasjon er det likevel naturlig at likningskontorene i stedet søker å yte den veiledningsbistand som følger av ligningsloven § 3-1 annet punktum.

En beslektet situasjon oppstår hvis likningskontoret får en henvendelse som ikke fremstår som "anmodning" om bindende forhåndsuttalelse, men som ligger innenfor det saklige virkeområdet for slike uttalelser. Dersom kontoret gjør avsender oppmerksom på muligheten for bindende forhåndsuttalelse, men vedkommende likevel velger å ikke fremsette en slik anmodning, skal henvendelsen behandles på samme måte som ovenfor.

5.6.5 Saksbehandlingsfrister

Etter forskriften § 8 første ledd skal Skattedirektoratet normalt avgis bindende uttalelse senest 3 måneder etter at fullstendig anmodning er mottatt. Eventuelle avvik skal begrunnes. Dersom den forespeilede saksbehandlingstiden som er angitt i det foreløpige svaret ikke kan overholdes, skal skattyter underrettes om forsinkelsen med angivelse av grunn. Som hovedregel avgir Skattedirektoratet uttalelsene sine innenfor en tomåneders periode etter at fullstendig anmodning er mottatt.

Likningskontorenes arbeidssituasjon med hensyn til avgivelse av bindende forhåndsuttalelser kan ikke sammenlignes med Skattedirektoratets. Selv om anmodningene til Skattedirektoratet ofte er kompliserte, har Skattedirektoratet saksbehandlere som utelukkende arbeider med bindende forhåndsuttalelser. På likningskontorene vil dette arbeidet bli en del av det øvrige arbeidet slik som ikke-bindende uttalelser er det i dag. Derimot skal anmodningene være enkle både med hensyn til faktum og rettsanvendelse, og bør dermed også kunne besvares raskt. Skal ordningen med bindende forhåndsuttalelser fungere etter sin hensikt, bør derfor saksbehandlingstiden ved likningskontorene være kortere. Det legges derfor til grunn at en 3 ukers saksbehandlingstid normalt bør være tilstrekkelig for den type anmodninger som er tenkt omfattet av ordningen med bindende forhåndsuttalelser fra likningskontorene. Fristen gjelder fra det tidspunkt anmodningen er fullstendig og korrekt gebyr innbetalt. Med andre ord vil mangler ved gebyrinnbetalingen eller anmodningen, eventuelt behov for supplerende opplysninger, medføre at saksbehandlingsfristen regnes fra det tidspunkt skattyter har rettet opp nevnte mangler.

En frist på 3 uker er også innenfor forvaltningslovens regler om at det skal sendes foreløpig svar dersom vedtak ikke er fattet innen en måned. Som foreslått ovenfor i kapittel 5.6.3 skal likningskontoret, dersom bindende uttalelse ikke kan avgis innen 3 uker, innen samme tidspunkt gi skattyter en grunnlagt underretning om forsinkelsen og angi når forhåndsuttalelsen sannsynligvis vil foreligge.

5.6.6 Kopi av uttalelser og publisering

I nåværende forskrift § 8 tredje ledd bestemmes det at kopi av Skattedirektoratets uttalelse skal sendes Finansdepartementet og den skatte- og/eller avgiftsmyndighet som forhåndsuttalelsen antas å kunne bli påberopt overfor.

Likningskontorenes uttalelser skal ikke ha noen rettskapende virkning, og det er dermed ikke av denne grunn behov for å sende kopi av uttalelsene til overordnede myndigheter. Saksmengden tilsier også en begrensning her. For en viss kvalitetssikring bør imidlertid likningskontorenes bindende forhåndsuttalelser sendes i kopi til fylkesskattekontorene.

Av samme grunner som nevnt ovenfor skal heller ikke likningskontorenes uttalelser publiseres, jf. forskriften § 9.

6. Administrative og økonomiske konsekvenser

Det er forutsatt at innføring av en ordning med bindende forhåndsuttalelser ikke skal medføre behov for økte ressurser. Den foreslåtte gebyrordningen knyttet til bindende forhåndsuttalelser er derfor forsøkt lagt på et nivå som antas å regulere noe av omfanget på slike anmodninger.

Selve arbeidet med å avgi bindende forhåndsuttalelser må antas å kreve noe mer ressurser enn likningskontorene bruker på å avgi en ikke bindende forhåndsuttalelse. Dette fordi det er naturlig å kvalitetssikre uttalelsene på en annen måte når de skal binde ligningsmyndighetene ved fremtidige ligninger. Dette gjelder også selv om det utelukkende skal gis uttalelser i relativt enkle rettsspørsmål. På den annen side kan det også antas en at ordning med bindende forhåndsuttalelser kan redusere klageomfanget i en viss grad, samt noe av veiledningsbehovet der det tidligere ble gitt ikke-bindende forhåndsuttalelser.

7. Forslag til lov- og forskriftstekst

7.1. Forslag til endringer i ligningsloven kapittel 3A

I lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning foreslås det å gjøre følgende endringer:

§ 3A-1 første og annet punktum skal lyde :

Ligningsmyndighetene kan på anmodning fra en skattyter avgi bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Dette gjelder bare når det er av vesentlig betydning for skattyter å få klarlagt virkningene før igangsetting eller spørsmålet er av allmenn interesse.

§ 3A-3 nr. 1 skal lyde:

Ligningsmyndighetenes avgjørelse om ikke å avgi bindende forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

7.2. Forslag til endringer i forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker

§ 1 annet ledd skal lyde:

Forvaltningslovens regler gjelder så langt de passer *for behandling* av anmodning om bindende forhåndsuttalelse, med unntak av kapittel VI om klage og omgjøring.

Ny § 2 skal lyde:

§ 2. *Hvem som avgir bindende forhåndsuttalelse*

Bindende forhåndsuttalelse kan avgis av ligningskontorene og av Skattedirektoratet.

Skattedirektoratet kan gi utfyllende bestemmelser om hvilke anmodninger om bindende forhåndsuttalelser som behandles av ligningskontorene og om saksbehandlingen mv.

Nåværende § 2 blir § 3.

Ny § 4 skal lyde:

§ 4. *Hvor anmodningen skal sendes*

Anmodning om bindende forhåndsuttalelse i saker som nevnt i § 1 bokstav a og b sendes ligningskontoret for den kommunen som etter skattelovens regler skal ha skatten, jf. ligningsloven § 8-6, når disposisjonen har en antatt verdi under 10 millioner kroner i løpet av en 5-års periode.

Andre anmodninger sendes Skattedirektoratet. Det samme gjelder fellesanmodninger, jf. § 3 første ledd, som omfatter skattytere som lignedes ved forskjellige ligningskontor og anmodninger fra skattytere som lignedes sentralt, jf. ligningsloven § 2-4.

Skal anmodningen behandles av en annen myndighet enn den som har mottatt den, jf. § 2 annet ledd, skal oversendelsen til rette myndighet skje umiddelbart. Avsender skal samtidig gjøres kjent med oversendelsen.

Nåværende § 3 blir § 5.

§ 5 første og annet skal lyde:

Anmodningen skal være skriftlig og den skal fremmes adskilt fra andre henvendelser.

Anmodningen skal inneholde navn, adresse og fødselsnummer/organisasjonsnummer for den eller de som saken gjelder. Dette gjelder ikke i selskaps- eller sameieforhold som nevnt i § 3 annet ledd, dersom antallet deltakere eller andelseiere overstiger fem.

§ 5 femte ledd nytt tredje punktum skal lyde:

Det skal gis opplysninger om disposisjonens antatte verdi. Gjelder disposisjonen et løpende forhold legges en 5-års periode til grunn for vurderingen.

§ 5 siste ledd skal lyde:

Gebyr etter § 8 betales samtidig med at anmodningen sendes, og anmodningen skal inneholde de opplysninger som er nødvendige for beregningen.

Nåværende § 4 blir § 6.

§ 6 skal lyde:

For anmodninger om bindende forhåndsuttalelser som behandles av Skattedirektoratet skal det sendes et foreløpig svar til avsender, normalt innen to uker etter at anmodningen er mottatt av Skattedirektoratet. I det foreløpige svar skal mottakelsen bekreftes, med angivelse av når forhåndsuttalelsen sannsynligvis vil foreligge, samt meddeles fastsatt gebyr etter § 9 første ledd.

Skattedirektoratet og ligningskontoret skal snarest mulig gjøre avsender oppmerksom på mangler ved anmodningen som kan lede til avvisningsvedtak etter § 7. Avsender skal gis anledning til å uttale seg om dette og til å rette opp påviste mangler. Det skal fastsettes frist for slik uttalelse. Det kan også bes om supplerende opplysninger om grunnlaget for den forhåndsuttalelsen det er anmodet om. Fristen kan utsettes etter begjæring fra den som har anmodet om forhåndsuttalelsen.

Nåværende § 5 blir § 7.

§ 7 første ledd skal lyde:

Anmodning om bindende forhåndsuttalelse skal avvises dersom reglene om anmodningens fremsettelse eller innhold ikke er fulgt, og feilen ikke kan anses rettet innen den frist som er fastsatt etter § 6 annet ledd tredje punktum. Feil som er uten betydning for behandlingen av saken skal ikke lede til avvisning. Anmodningen skal også avvises dersom gebyr ikke gjøres opp i henhold til § 8 og § 9.

§ 7 tredje ledd skal lyde:

Avvisning kan skje dersom den planlagte og skisserte disposisjon antas å ha liten egenverdi i forhold til de skatte- eller avgiftsspørsmål som anmodningen involverer. Avvisning kan også skje dersom *behandlingen av saken* antas å ville bli uforholdsmessig ressurskrevende i forhold til den eventuelle uttalelsens betydning for den som har fremsatt anmodningen. Dette gjelder særlig dersom behandlingen ville forsinke andre og antatt viktigere *saker om bindende forhåndsuttalelser*. Avvisning kan videre skje hvis anmodningen er fremsatt så nær opp til det planlagte beslutningstidspunkt for den aktuelle disposisjon, at det ikke er realistisk å forvente ferdigbehandling av saken innen dette tidspunkt. Anmodningen kan også avvises så langt den gjelder rettsspørsmål som avhenger av fremtidig avgjørelse av utenlandsk skatte- eller avgiftsmyndighet.

§ 7 siste ledd skal lyde:

Avvisning skjer ved at *avsenderen snarest mulig blir skriftlig underrettet* om at bindende forhåndsuttalelse ikke vil bli gitt i henhold til anmodningen. Avvisningen skal begrunnes kort.

Nåværende § 6 blir § 8.

§ 8 første til tredje ledd skal lyde:

Det skal betales gebyr for hver anmodning om bindende *forhåndsuttalelse*, jf. § 5 siste ledd.

En fellesanmodning som angår flere skisserte, fremtidige enkeltdisposisjoner, regnes som like mange gebyrpliktige anmodninger, med mindre disposisjonene har så sterk indre saklig og tidsmessig sammenheng at *de anses som* en samlet hoveddisposisjon. En fellesanmodning om bindende forhåndsuttalelse for flere skatte- eller avgiftspliktige regnes også som like mange gebyrpliktige anmodninger, med mindre fellesanmodningen fremsettes av et selskap eller sameie som nevnt i § 3 annet ledd. Det regnes ikke som flere gebyrpliktige anmodninger at den skisserte, fremtidige disposisjon angår flere skatte- og avgiftsarter, eller angår flere rettsspørsmål med skatte- eller avgiftsmessige konsekvenser.

Gebyrets størrelse fastsettes slik:

- a) *Halv ganger rettsgebyret for anmodning som gjelder lønnstaker, pensjonister og deres bo.*
- b) *To ganger rettsgebyret for anmodning som gjelder andre fysiske personer enn nevnt i bokstav a, deres bo og enmannsforetak, samt ikke regnskapspliktig juridisk person*
- c) *Åtte ganger rettsgebyret for anmodning som gjelder andre, forutsatt at de regnes som små foretak etter grensene i regnskapsloven § 1-6. Dersom det samlede gebyr på grunn av antall deltakere i selskap eller sameie som nevnt i § 3 annet ledd og fellesregistrert avgiftspliktig etter merverdiavgiftsloven § 12 annet til fjerde ledd blir lavere ved anvendelse av dette ledds bokstav b, anvendes slik beregning.*
- d) *Femten ganger rettsgebyret for anmodning som gjelder andre. Dette ledds bokstav c siste punktum gjelder tilsvarende.*

§ 8 femte ledd ska lyde:

Gebyr for en anmodning bortfaller når anmodningen avvises etter § 7. Gebyret bortfaller videre dersom anmodningen trekkes innen 14 dager etter at Skattedirektoratet har sendt brev om forventet saksbehandlingstid, jf. § 6 første ledd annet punktum. Dersom anmodningen trekkes tilbake senere enn nevnt i forrige punktum, men før forhåndsuttalelsen er sendt fra Skattedirektoratet,

fastsettes halvt gebyr. *Det samme gjelder dersom anmodningen trekkes før forhåndsuttalelsen er sendt fra ligningskontoret.*

Nåværende § 7 blir § 9.

§ 9 første og annet ledd skal lyde:

Skattedirektoratet og ligningskontoret fastsetter gebyrets størrelse. Skatte direktoratet meddeler dette i sitt foreløpige svar etter § 6 første ledd. Ligningskontoret skal underrette avsender dersom gebyret ikke er gjort opp i henhold til § 6 og § 7.

Beløp som avviker fra forutgående innbetaling etter § 5 siste ledd skal samtidig gjøres opp ved krav om ekstra innbetaling eller ved tilbakebetaling. Er beløpet ikke innbetalt innen den frist som er satt, skal anmodningen avvises etter § 7.

Nåværende § 8 blir § 10.

§ 10 første til fjerde ledd skal lyde:

Det skal sørges for rasjonelle behandlingsrutiner som sikrer god fremdrift og kortest mulig ventetid for anmodede forhåndsuttalelser. Dersom den forespeilede saksbehandlingstid i Skattedirektoratet etter § 6 første ledd ikke kan overholdes, skal direktoratet gi underretning om forsinkelsen med angivelse av grunn. Forhåndsuttalelsen bør normalt avgis senest tre måneder fra fullstendig anmodning er mottatt og gebyr er betalt. Avvik fra dette skal begrunnes.

Forhåndsuttalelse som avgis av ligningskontoret bør normalt avgis senest 3 uker fra fullstendig anmodning er mottatt og gebyr er betalt. Avvik fra dette skal begrunnes. Dersom ligningskontoret ikke kan overholde fristen, skal skattyter underrettes om dette innen 3 uker med angivelse av grunn.

Bindende forhåndsuttalelse gis i avsluttende brev til den som har fremsatt anmodningen. Uttalelsen skal identifisere den eller de berørte skatte- eller avgiftspliktige og beskrive den disposisjon uttalelsen gjelder med utgangspunkt i anmodningen, jf. § 5 femte ledd. I uttalelsen kan det siteres fra sakens dokumenter, men ikke henvises til dokumentinnhold som ikke gjengis.

Når uttalelsen er gitt av Skattedirektoratet, skal kopi sendes Finansdepartementet og den skatte- og/eller avgiftsmyndighet som forhåndsuttalelsen antas å kunne bli påberopt overfor.

Nåværende 8 fjerde ledd blir § 10 femte ledd

Nåværende § 9 blir § 11. § 11 første punktum skal lyde:

Skattedirektoratet sørger for hensiktsmessig publisering av sine avgitte forhåndsuttalelser i så anonymisert form at taushetsplikt ikke krenkes.

Nåværende § 10 blir § 12. § 12 første til tredje ledd skal lyde:

Uttalelse etter § 10 og gebyrfastsettelse etter § 8 og § 9 i denne forskrift kan ikke påklages til overordnet myndighet. Det samme gjelder avvisningsvedtak etter § 7. Den som har avgitt bindende forhåndsuttalelse kan avgi endret uttalelse dersom endringen er til gunst for den som har anmodet om forhåndsuttalelsen, samt beslutte å behandle en anmodning selv om den tidligere er avvist.

Avgitt forhåndsuttalelse kan ikke endres til skade for parten, med mindre det dreier seg om rene skrivefeil eller andre åpenbare feil.

Avgjørelse om gebyrfastsettelse kan endres til gunst og til skade dersom avgjørelsen er uriktig.

Nåværende § 11 blir § 13. § 13 annet ledd siste punktum skal lyde.

Nåværende § 12 blir § 14.