

Høringsnotat: Forslag om innføring av en ordning med bindende forhåndsuttalelser for gassalg

1. Innledning og sammendrag

Departementet legger med dette frem forslag til en frivillig ordning med bindende forhåndsuttalelse for fastsettelse av gasspriser ved interne salg for skatteformål.

2. Bakgrunn

2.1 Omorganisering av gassalg fra norsk sokkel

Fram til 2002 skjedde alt norsk gassalg samordnet gjennom Gassforhandlingsutvalget (GFU) bestående av de faste medlemmene Statoil, Norsk Hydro og Saga. Selskapene på norsk kontinentalsokkel hadde ikke anledning til å selge egen gass, og deltagere i GFU måtte midlertidig tre ut av utvalget om de hadde interesser på kjøpersiden i forhandlingene. GFU framforhandlet for det meste langsiktige, feltnøytrale kontrakter, som ble lagt fram for myndighetene for godkjenning. Ved inngåelse av nye kontrakter avgjorde myndighetene hvilke felt som skulle levere gassen, etter råd fra Forsyningsutvalget som bestod av de ti største ressurseierne og operatørene på norsk sokkel. Ved denne ordningen var det et klart skille mellom selgere og kjøpere av norsk gass, og medlemmene i GFU hadde klare bedriftsøkonomiske interesser i å maksimere salgsinntektene for norsk gass. Ved skattlegging av de ulike selskapene kunne en dermed legge til grunn de avtalte kontraktsprisene i salgssavtaler mellom GFU og gasskjøpere.

GFU-ordningen ble avvirket fra 1. januar 2002. Etter avvirkningen av GFU har den enkelte rettighetshaver på norsk sokkel ansvaret for salg av egen gass. Med selskapsbasert salg kan selskapene velge å selge en del av gassen til beslektede selskaper. Bakgrunnen for dette er at de fleste selskaper som opererer på norsk sokkel er integrerte selskaper som både driver sokkelvirksomhet og nedstrømsvirksomhet (i Norge eller utlandet). Det har også blitt større integrasjon i gasskjeden de siste årene på grunn av fusjoner i de store oljeselskapene og økt internasjonalisering blant de norske selskapene, og ved at europeiske nedstrømselskaper har etablert seg på norsk sokkel.

Selskaper som utvinner gass på norsk sokkel står overfor en langt høyere skattesats enn i nedstrømsvirksomheten. Selskapene har dermed sterke skatteincentiver til å overføre mest mulig av inntekten fra norsk sokkel til nedstrømsvirksomhet, ved å avtale lave priser i interne gassalg. Dette er bakgrunnen for at det fastsettes normpriser for olje, og for at det er behov for

å vurdere hvordan en best kan fastsette markedsbaserte skatteavregningspriser ved interne gassalg.

Finansdepartementet har vurdert hvordan en kan fastsette markedsbaserte skatteavregningspriser i gassalg mellom nærstående selskap. Departementet har både vurdert gjeldende regler, dagens normprissystem for olje, et system med frivillig forhåndsuttalelse og en ordning med fastsettelse av normerte gasspriser for den enkelte salgskontrakt mellom beslektede selskap.

2.2. Salg av norsk gass

2.2.1 Homogent produkt – heterogene avtaler

Naturgass slik den utvinnes fra feltene består av tørrgass og våtgass (NGL). I felt med stort innhold av våtgass, blir våtgassen fraksjonert ut i store landanlegg som Kårstø og Kollsnes. Tørrgassen blir så eksportert videre i transportsystemet og må oppfylle bestemte kvalitetskrav ift. salgssavtalene. I det britiske gasstransportsystemet kan en eksportere norsk naturgass uten å fraksjonere ut våtgassen da dette kan gjøres ved ilandføring i Storbritannia. Det er derfor aktuelt både med eksport av tørrgass og av naturgass som inneholder våtgass.

Etter at våtgass er fraksjonert ut, er tørrgassen et relativt homogent produkt med liten forskjell i selve gassproduktet ved levering til de ulike knutepunktene. Gassen kan variere i brennverdi mellom produsenter eller rørsystemer, og kontraktsprisene er derfor ofte oppgitt i betaling pr. enhet brennverdi.

Selv om gassproduktet fysisk sett er relativt homogent, er det store forskjeller i kontraktsvilkår som gjør at markedsverdien kan variere betydelig for ulike gasskontrakter. Kontraktsvilkår som kan ha stor innvirkning på markedsverdien, er for eksempel:

- Hvilket tidspunkt kontrakten ble inngått på. De største gassvolumene blir solgt i langsiktige avtaler. Partenes markedssyn og forhandlingsevne på avtaletidspunktet kan dermed påvirke prisvilkårene i avtalene. Relativt like salgssavtaler som er inngått på ulike tidspunkter, kan dermed ha ulik salgsverdi.
- Norsk gass selges på ulike landingssteder og til ulike kundegrupper. Salg til ulike markedssegment kan medføre ulik markedsverdi for gassen.
- Avtalene har også ulik leveringsprofil, noe som kan påvirke salgsverdien.
- Det er vanlig å avtale at gasskjøperen får en viss fleksibilitet i avtaksprofilen innenfor døgnet og gassåret. Denne fleksibiliteten har en betydelig verdi da kjøperen kan tilpasse avtaket etter varierende behov i markedet eller veksle mellom ulike leveranseklender ved forskjeller i gassprisen. Det er også ulike bestemmelser for når og hvordan kjøperen

må notifikere selgeren om planlagt avtak. Graden av fleksibilitet i kontrakten har dermed stor innvirkning på markedsverdien.

- For kjøper har leveransesikkerhet stor betydning og kan påvirke salgsverdien. Feltene kan ha store forskjeller i produksjonsprofil og leveransesikkerhet. I flere av de inngåtte langsiktige avtalene er det avtalt at kilden må være fra norsk sokkel. Slike bestemmelser vil påvirke verdien av leveransene. Videre vil et selskap med andeler i flere gassfelt ha mulighet til større fleksibilitet og kan dermed tilby kjøper større leveransesikkerhet. Salgsverdien kan dermed variere mellom leveransfelt, og mellom ulike selgere.
- Det er også ulike regler for reforhandling av avtalene.

Selv om tørrgassen er et relativt homogent produkt, kan dermed forskjeller i kontraktsvilkårene ha betydelig virkning på markedsverdien mellom felt eller mellom selskap. Dette er en viktig forskjell fra oljesalg der oljekvaliteten kan variere, men kontraktsvilkårene er mer standardiserte.

2.2.2 Langsiktige avtaler versus kortsiktige avtaler

Det meste av gassen fra norsk sokkel selges på langsiktige kontrakter til store gasskjøpere på kontinentet. Disse kontraktene vil i stor grad være inngått mellom uavhengige parter og dermed være inngått på markedsbaserte vilkår. De største gassprodusentene på norsk sokkel selger imidlertid også gass til *beslektet selskap* i utlandet (internsalg). Samlet internsalg økte fra 4,2 mrd. kroner i 2002 til om lag 8 mrd. kroner i 2003 og 10,8 mrd. kroner i 2004. Internsalg som andel av samlet gassalg økte fra 9 pst. i 2002 til 15 pst. i 2003 og 18 pst i 2004. Selv om det meste av gassalget skjer mellom uavhengige parter, vil også interne gassalg utgjøre betydelige verdier.

Utbygging av gassforsyning er kjennetegnet av store og langsiktige investeringer med betydelig samordningsbehov både mellom gassfelt, i transportsystemer og distribusjonssystemer i mottakslandene. Det europeiske gassmarkedet er derfor preget av store aktører der salget har skjedd ved langsiktige avtaler som har gitt forutberegnelighet både for gasskjøper og for gasselger.

Hovedtyngden av dagens avtaler på det kontinentale gassmarkedet er langsiktige avtaler med 10-30 års varighet. Dette gjelder også det meste av norsk gassalg. Selv om de konkrete utformingene og prissettingene i de langsiktige kontraktene ikke er allment kjent, er metoden for å fastsette de langsiktige kontraktsprisene kjent. Det har vært vanlig å fastsette prisen som en konstant basispris og et variabelt ledd som knytter gassprisen opp mot prisutviklingen på alternative energibærere som gassolje, fyringsolje, kull og

elektrisitet. Dette sikrer kjøper og selger at gassprisen tilpasses over tid slik at den er konkurransedyktig i forhold til alternative energikilder.

Siden det meste av gassalget skjer i langsiktige avtaler med direkte kontakt mellom selger og kjøper, er det relativt lite åpen markedsinformasjon om salgsverdien av gassen (liten transparens).

Det britiske gassmarkedet skiller seg ut som det mest utviklede og transparente markedet i Europa, men også her leveres store volumer under langsiktige kontrakter.

I tillegg til langsiktige salgavtaler har det utviklet seg europeiske spotmarkeder for salg av gass. I et spotmarked fastsettes prisene løpende på basis av kjøps- og salgsbud.

Spothandelen i Storbritannia begynte å utvikle seg fra 1993. Det britiske gassmarkedet er relativt likvid, og det er et åpent system for kurssikring, spekulasjoner og i enkelte tilfeller fysisk levering. Det meste av spothandelen på National Balancing Point er konfidensiell, men estimater av markedsprisen for ulike kategorier av spothandler publiseres av byråer. Disse estimatene brukes videre som grunnlag for prisindeksering i andre kontrakter. Prisingen både av kortsiktige og mer langsiktige gasskontrakter i Storbritannia knyttes dermed i større grad opp til utviklingen i markedsnoterte gassprisindekser, men det omsettes også gass under kontrakter med oljeprisindeksering. Inntil nylig var Storbritannia i stor grad selvforsynt med gass, og det ble solgt lite norsk gass til det britiske markedet. I framtiden vil Storbritannia bli et viktig marked for norsk gass ettersom britisk gassproduksjon synker og etterspørselen i markedet stiger.

Det er også organisert spothandel av gass i det kontinentale gassmarkedet, blant annet belgiske Zeebrugge Hub. Det omsettes imidlertid mindre volum i dette spotmarkedet, og det er ikke så utviklet som det britiske.

Forskjeller i kontraktsvilkårene for gass medfører som nevnt betydelige variasjoner i markedsverdien for gassen, og det er i dag liten åpen markedsinformasjon om prisene for gass i ulike kontrakter. Dette gir større utfordringer når en skal vurdere markedsverdien for gass ved internsalg, og skatteavregningsprisen må vurderes separat for den enkelte avtale for å kunne ta hensyn til relevante forhold som påvirker verdien.

2.2.3 Utviklingen i den norske gasseksporten

Norsk gasseksport er inne i en sterk vekstperiode. I 2004 eksporterte Norge om lag 76,5 mrd. Sm³ gass mot 50 mrd. Sm³ gass i 2000. En forventer at gassalget vil øke videre i den nærmeste perioden, og et gassalgsnivå på 120 mrd. Sm³ pr. år innen 2011 anses som et realistisk scenario. Norges andel av

Europas totale gassforbruk er ventet å øke fra 14 pst. i 2004 til om lag 20 pst. i 2010.

Størstedelen av norsk gasseksport går til Tyskland og Frankrike, der norsk gass utgjør om lag 30 pst. av det samlede gassforbruket. Når Ormen Lange kommer i drift, vil norsk gass utgjøre 15-20 pst. av gassforbruket i Storbritannia. Norske gassprodusenter har i tillegg gassalgsavtaler med kjøpere i Belgia, Nederland, Italia, Spania, Tsjekkia, Østerrike, Polen og Danmark.

Transportkapasiteten i det norske gasseksportrørene er i dag om lag 95 mrd. Sm³ pr. år, og vil øke til 120 mrd. Sm³ pr. år når Langeled og Tampen Link (begge til Storbritannia) kommer i drift. I tillegg er det ledig kapasitet i det britiske gasstransportsystemet som ligger nær opp til grensen for norsk kontinentalsokkel.

3. Gjeldende regler

3.1 Ordinær ligningsbehandling

Ved salg av tørrgass skal skattyters fakturerte priser i utgangspunktet legges til grunn ved inntektsfastsettelsen. Dette gjelder uansett om salget skjer til nærstående eller uavhengig selskap.

Ligningsmyndighetene kan imidlertid fravike de fakturerte prisene ved salg til nærstående selskap etter reglene i skatteloven § 13-1. Bestemmelsen statuerer det såkalte armlengdeprinsippet i norsk rett. Prinsippet går ut på at hvis en skattyter har fått sitt skattefundament redusert som følge av interessefellesskap med en annen person eller selskap, kan beskatningen skje på basis av et skjønn over hva skattefundamentet ville ha vært om interessefellesskapet ikke hadde foreligget.

Skatteloven § 13-1 første ledd oppstiller tre kumulative vilkår som må være oppfylt for at ligningsmyndighetene skal kunne fastsette ligningen ved skjønn:

- Det må foreligge direkte eller indirekte interessefellesskap mellom skattyter og en annen person, selskap eller innretning
- Skattyters inntekt eller formue må være redusert
- Inntektsreduksjonen må skyldes interessefellesskapet

I tilfeller der avtaleparten er hjemmehørende i utlandet, har man lempet noe på bevisbyrdekravene for ligningsmyndighetene, jf. § 13-1 annet ledd. Det fremgår av denne bestemmelsen at dersom medkontrahenten er hjemmehørende i utlandet, og det er grunn til å anta at formuen eller inntekten er redusert, skal reduksjonen anses for å være en følge av interessefellesskapet med mindre skattyteren godtgjør at det ikke er tilfellet.

Dersom vilkårene i første (og eventuelt annet) ledd er oppfylt, skal skjønnset fastsettes som om interessefellesskapet ikke hadde foreligget, dvs. ut fra en armlengdevurdering, se § 13-1 tredje ledd.

Også OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 punkt 1 om nærstående foretak bygger på en armlengdevurdering. Det heter her at dersom det mellom to nærstående foretak "blir avtalt eller pålagt vilkår i deres kommersielle eller finansielle samkvem som avviker fra dem som ville vært avtalt mellom uavhengige foretak, kan enhver inntekt som uten disse vilkår ville ha tilfalt et av foretakene, men i kraft av disse vilkår ikke har tilfalt dette, medregnes i og skatlegges sammen med dette foretakets inntekt." Norge har i sine skatteavtaler inntatt en bestemmelse tilsvarende mønsterskatteavtalen artikkel 9 punkt 1.

Ved anvendelsen av artikkel 9 punkt 1 vil man finne adskillig veiledning i OECDs Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (i det følgende benevnt "OECDs retningslinjer" eller "retningslinjene"). Retningslinjene slår fast at armlengdeprinsippet er overordnet andre alternative måter å fastsette riktig skattegrunnlag for enkeltselskap som tilhører et flernasjonalt konsern. Videre i retningslinjene beskrives de forskjellige internprisingsmetodene. Retningslinjene er ikke rettslig bindende, verken for medlemslandene eller for skattyterne, men de anbefales fulgt.

OECDs retningslinjer vil også kunne gi veiledning ved anvendelsen av skatteloven § 13-1, jf. Høyesteretts uttalelse i Rt. 2001. s. 1295 (Norsk Agip) om at skatteloven § 13-1 (tidligere skatteloven 1911 § 54) "i prinsippet er uttrykk for det samme som fremgår av OECDs retningslinjer. Det er derfor ikke tale om noen innskrenkende eller utvidende tolkning av lovbestemmelsen når OECDs retningslinjer tillegges betydning. Men retningslinjene gir et mer presist uttrykk for innholdet i skatteloven § 54 første ledd."

Dersom ligningsmyndighetene i en stat ikke legger selskapets fakturerte priser til grunn, men fastsetter inntekten ved skjønn, kan det oppstå økonomisk dobbeltbeskatning. I OECDs mønsterskatteavtale artikkel 9 nr. 2 er det gitt en regel for å unngå dette. Bestemmelsen pålegger den annen stat å foreta korresponderende retting, men bare dersom denne stat er enig i den justering som er gjort. Resultatet kan derfor bli at økonomisk dobbeltbeskatning ikke avverges.

Finansdepartementet har i samarbeid med Skattedirektoratet iverksatt et arbeid med å utrede og vurdere hvordan regelverket i ligningsloven om informasjons- og dokumentasjonsplikt angående internprising kan gjøres bedre og klarere. I dette arbeidet vil det bli sett hen til de retningslinjer for krav til dokumentasjon som er inntatt i OECDs retningslinjer for internprising, samt til hvordan andre land i OECD-området har forbedret sine

regelverk i de seneste år. Et høringsnotat om disse spørsmålene og med forslag til regelendringer er under utarbeidelse.

OECDs retningslinjer for internprising inneholder i kapittel IV F omtale og anbefalinger angående forhåndsprisingsordninger, herunder bindende forhåndsavtaler om internprising, jf. nedenfor under avsnitt 4.3.1.

3.2 Normprissystemet

Ved salg av råolje skal ikke skattyters oppnådde salgspriser legges til grunn ved inntektsfastsettelsen. I stedet blir det administrativt fastsatt en normpris til bruk ved ligningen etter reglene i petroleumsskatteloven § 4. Normprisen skal svare til hva petroleum kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige parter. Normprisreglene innebærer at faktisk salgssinntekt vil være skattefri i den utstrekning den overstiger normprisen, mens en lavere salgssinntekt vil innebære at selskapet beskattes for en inntekt det ikke har hatt.

I forarbeidene, jf. Ot.prp. nr. 26 (1974-75), er normprisreglene begrunnet i de særlige internprisingsproblemer som gjør seg gjeldende i oljeindustrien. Reglene er gitt for å unngå "tapping" av petroleumssinntekt til utlandet og for å lette ligningsmyndighetenes kontrollarbeid.

Normprisen fastsettes av Petroleumsprisrådet. I hovedsak fastsettes det normpris for hver måned og for hvert felt. Foreløpig har det bare vært fastsatt normpriser for råolje, men petroleumsskatteloven § 4 gir også hjemmel til å fastsette normpris for gass.

Fastsettelse av normpris må bygge på bestemte forutsetninger blant annet med hensyn til leveringssted. Dette stedet, som kalles normprispunktet, kan for eksempel være ved lastebøyen på feltet eller der ilandføring finner sted. Normprispunktet har skatterettslig betydning i flere sammenhenger, blant annet for den geografiske avgrensningen av rekkevidden for særreglene i petroleumsskatteloven. Ved normprisfastsettelsen må det også gjøres forutsetninger om kredittid og hvilke utgifter som skal dekkes av salgsvederlaget. Normprisen har vært fastsatt for feltet, eventuelt for ilandføringsstedet hvor ilandføring skjer i rørledning. Det er gitt regler om den skattemessige behandlingen for de tilfeller hvor vilkårene i den faktiske salgssavtalen avviker fra de forutsetningene normprisvedtaket bygger på. Se nærmere om dette i forskrift 17. desember 1976 nr. 7 om bruk av normpris ved ligningsbehandlingen.

4. Departementets vurderinger og forslag

4.1 Innledning

Uansett hvilken ordning man velger for fastsettelse av skatteavregningspriser for gass, bør det overordnede målet være å komme frem til den prisen som

gassen kunne ha vært omsatt for mellom uavhengige foretak i et fritt marked, det vil si en armlengdepris. Se nærmere om dette under punkt 3.1.

For øvrig er det etter departementets vurdering viktig at ordningen som velges for fastsettelse av skatteavregningspriser for gass, gir god forutberegnelighet for selskapene. Samtidig bør den i minst mulig grad påvirke selskapenes beslutninger. Ordningen bør videre gi ligningsmyndighetene god tilgang til informasjon om forhold av betydning for markedsverdien av gassen. Det er også viktig at den ikke er unødvendig krevende å administrere for ligningsmyndighetene og selskapene.

I det følgende vurderer departementet alternative metoder for fastsettelse av skatteavregningspriser for gass, se punkt 4.2. Deretter gis det en nærmere beskrivelse av departementets forslag om en ordning med frivillig bindende forhåndsuttalelse ved internsalg av gass, se punkt 4.3.

4.2 Departementets vurdering av alternative metoder for fastsettelse av skatteavregningspriser for gass

4.2.1 Gjeldende regler

I gjeldende regler er utgangspunktet at transaksjonsprisen legges til grunn ved ligningen. Ved salg mellom uavhengige parter vil interessemotsetninger mellom partene normalt være tilstrekkelig garanti for at transaksjonsprisene er på markedsbaserte (armlengdes) vilkår. Ved internsalg vil gassprisen være et vurderingstema i den ordinære ligningsbehandlingen etter inntektsåret. En svakhet med gjeldende regler er derfor at det er usikkert for selskapene hvilken pris som fastsettes ved ligningen. En annen svakhet er at ligningsmyndighetene normalt har mindre informasjon enn selskapene til å vurdere om kontraktspriser ved internsalg tilsvarer markedsbaserte priser for gasskontrakten. Det ville derfor være fordelaktig med en ordning der selskapene kan få større forutberegnelighet ved at ligningsprisen fastsettes i forkant, og der selskapene gir mer informasjon til ligningsmyndighetene om forhold av betydning for markedsverdien av gassen. Departementet har på denne bakgrunn vurdert ulike alternativer for fastsetting av ligningsprisen for gassalg.

4.2.2 Normpris

Petroleumsskatteloven § 4 gir hjemmel for fastsetting av normpris for petroleum til bruk ved ligningen. Denne hjemmelen gjelder for all petroleum inklusive gass, men har så langt kun blitt brukt for olje. Det vil ikke være hensiktsmessig å fastsette normpris for gass etter samme system som for olje. Normprisen for olje fastsettes som et gjennomsnitt for hver oljekvalitet og hver måned. Som omtalt i kapittel 2, er gass et relativt homogent produkt,

men forskjeller i avtalevilkårene i gasskontraktene kan gi betydelige utslag i markedsverdien av gassen. Markedsverdien må derfor vurderes ut fra kontraktvilkårene, og en gjennomsnittsbetraktning for et felt eller en gruppe selskaper kan ikke gi en markedsbasert gasspris. Normprisen for olje fastsettes dessuten i etterkant, slik at ved anvendelse av et tilsvarende system for salg av gass ville selskapene dermed ikke på forhånd ha kjennskap til hvilken gasspris som legges til grunn for skatteformål. Ut fra at vilkårene i gasskontrakter er relativt heterogene, og at det i dag ikke er et likvid og transparent gassmarked, har departementet derfor kommet til at det ikke er hensiktsmessig å fastsette normpris for gass slik det i dag gjøres for olje.

4.2.3 Frivillig bindende forhåndsuttalelse for internsalg

I salg der kontrakten blir inngått mellom uavhengige parter i et fritt marked, kan en legge kontraktsprisen mellom partene til grunn for ligningen. Det er dermed for de interne gassalgene (mellom parter med interessefelleskap) det er behov for å vurdere en metode for å fastsette gasspris for skatteformål. Fordi gasskontrakter må regnes som heterogene produkter og det i dag ikke er et likvid og transparent marked for gassalg, vil markedsverdien for gassen måtte vurderes ut fra de nærmere kontraktvilkårene. For selskapene kan det som tidligere omtalt være en fordel med større forutberegnelighet ved at de på forhånd kjenner til hvilken gasspris som vil bli lagt til grunn ved ligningen. Et alternativ til den gjeldende ordinære ligningsbehandlingen er derfor at selskapet på frivillig basis kan be ligningsmyndighetene om en bindende forhåndsuttalelse om skattepliktig gasspris ved interne salg. Med dette alternativet kan selskapene oppnå forutberegnelighet ved at prisen fastsettes på forhånd, forutsatt at selskapet i prosessen gir ligningsmyndighetene nødvendig informasjon om relevante forhold for vurdering av markedsverdien av gasskontrakten.

I forhåndsuttalelsen vil ligningsmyndighetene ta utgangspunkt i vilkårene i gassalgskontrakten for å fastsette en markedsbasert pris. Den bindende forhåndsuttalelsen vil gjelde for en avgrenset periode, og ligningsprisen kan dermed justeres for neste periode dersom det framkommer ny informasjon om hva som ville være en markedsbasert pris på avtaletidspunktet, jf. nærmere omtale i punkt 4.3.5. Dersom selskapet ikke ønsker en forhåndsuttalelse, eller dersom ligningsmyndighetene ikke har tilstrekkelig grunnlag for å gi en forhåndsuttalelse, vil gassprisen vurderes ved ordinær ligningsbehandling. En ordning med frivillig bindende forhåndsuttalelse vil ha mange fellestrekk med det britiske systemet for fastsetting av ligningspriser ved gassalg. Ut fra dagens situasjon har departementet vurdert det som hensiktsmessig å etablere en ordning med frivillig bindende forhåndsuttalelse for skattepliktig gasspris ved interne gassalgskontrakter, jf. nærmere omtale i punkt 4.3.

4.2.4 Alternativt normert pris for den enkelte interne gassalgskontrakt

Forslaget om en frivillig adgang til å be om forhåndsuttalelse bygger på at selskapene har incentiver til å avklare gassprisen på forhånd og bidra med informasjon til ligningsmyndighetenes vurdering av markedsverdien av gasskontrakten. Dersom det viser seg at selskapene i liten grad ber om en forhåndsuttalelse, eller dersom ligningsmyndighetene fortsatt får liten informasjon om markedsverdien, vil situasjonen bli som ved dagens ligningsbehandling. Departementet vil derfor følge med på erfaringene med en ordning med frivillig forhåndsuttalelse og vurdere om ordningen fungerer etter hensikten.

Dersom ordningen med frivillig forhåndsuttalelse ikke fungerer etter hensikten, vil et alternativ være å fastsette normerte gasspriser for den enkelte gassalgskontrakt ved ligningen av interne salg. Den normerte gassprisen skal svare til verdien i en tilsvarende gassalgskontrakt mellom uavhengige parter i et fritt marked. Denne ordningen vil ligne på den frivillige forhåndsuttalelsen med unntak av at den er obligatorisk for alle interne gassalgskontrakter, og at prisen for skatteformål fastsettes endelig av et eget normpriseråd for gassalg. Gassalgskontrakter mellom uavhengige parter bør lignedes til avtalt pris. For interne salg vil ligningsmyndighetene i dette alternativet ikke vurdere gassprisen, men erstatte den avtalte internprisen for gassen med den normerte gassprisen for denne kontrakten.

Gassmarkedet er i utvikling og kan i framtiden bli et mer likvid og transparent marked. Dermed kan utfordringene ved vurdering av markedsverdien av gassalgskontrakter endres, og det kan være behov for å vurdere ordningen for fastsetting av ligningspris for gassalg på nytt.

4.3 Nærmere om departementets forslag

4.3.1 Området for ordningen med bindende forhåndsuttalelse

Etter gjeldende rett foreligger det allerede i dag ulike ordninger som gir skattyter adgang til å be om bindende forhåndsuttalelse om skattespørsmål. Ligningsloven kapittel 3 A og petroleumsskatteloven § 6 nr. 4 bestemmer at en skattyter kan anmode om en bindende forhåndsuttalelse om de skattemessige virkningene av en konkret planlagt disposisjon før den igangsettes. Disse reglene gjelder også for særskattepliktige selskaper, men gir bare hjemmel for å få avklart rettsspørsmål. Spørsmål om bevisvurdering, verdsetting eller andre skjønnsmessige vurderinger utenom selve rettsanvendelsen, kan ikke tas opp. Ordningen som foreslås her, om at ligningsmyndighetene bindende kan fastsette hvilken faktisk markedspris

som skal legges til grunn ved ligningen, skiller seg dermed på dette punktet fra de nevnte reglene om bindende forhåndsuttalelse.

Ordningen skal bare gjelde for selskaper som er særskattepliktige etter petroleumsskatteloven § 5. Videre er den begrenset til selskapenes realisasjon av tørrgass. For salg av annen petroleum gjelder reglene om normpris og ordinær ligningsbehandling. Det er bare salg som er særskattepliktige, som faller innenfor ordningen. Hvis et oljeselskap videreselger et annet selskaps gass, og videresalget anses som landaktivitet, faller salget utenfor ordningen med bindende forhåndsuttalelse. Uttak av gass fra særskattepliktig område, omfattes heller ikke.

Videre foreslås at det bare skal være anledning til å be om bindende forhåndsuttalelse ved salg til nærstående selskap (internsalg). Ved salg til uavhengig tredjepart vil fakturert pris normalt kunne legges til grunn ved ligningen fordi det foreligger interessemotsetning mellom partene (armlengdes vilkår). Det er derfor ikke behov for å få bindende forhåndsuttalelse for slike salg.

Når det gjelder den nærmere avgrensningen av hva som skal regnes som internsalg, foreslår departementet at ordningen skal ha samme virkeområde som skatteloven § 13-1. Skatteloven § 13-1 gir ligningsmyndighetene adgang til å fastsette inntekten ved skjønn hvis det foreligger "direkte eller indirekte interessefellesskap med annen person, selskap eller innretning. Med interessefellesskap menes både juridisk/eiermessig og faktisk interessefellesskap. Den nærmere forståelsen av hva som ligger i dette kravet, skal være den samme som etter skatteloven § 13-1. Det vises også til artikkel 9 i OECDs mønsterskatteavtale som har en tilsvarende bestemmelse om fastsettelse av internpriser mellom nærstående foretak (associated enterprises), og OECDs retningslinjer for internprising, se punkt 3.1 ovenfor. Det er skattyter som i utgangspunktet må vise at en planlagt transaksjon vil bli foretatt mellom beslektede selskaper. På dette punktet antas det likevel at kravene ikke bør praktiseres for strengt. Hvis et selskap er usikker på om det foreligger interessefellesskap, bør det ha anledning til å be om bindende forhåndsuttalelse om verdsettelse av kontrakten. Ligningsmyndighetene vil uansett ha mulighet til ikke å avgi uttalelse, jf. nedenfor punkt 4.3.7.

OECDs retningslinjer for internprising inneholder under pkt. 4.163 en anbefaling om at forhåndsprisingsordninger, hvis mulig, bør inngås på bilateralt eller multilateralt grunnlag mellom kompetente myndigheter gjennom skatteavtalenes prosedyre for gjensidig avtale. Departementet anser ikke en ordning med bindende forhåndsuttalelse som foreslås, for å være i konflikt med denne anbefalingen. Den vesentlige betydningen av å avgi bindende forhåndsuttalelse om avregningsprisen for gass for en periode på ett år, vil ligge i at det tas standpunkt til internprisingsspørsmålet på forhånd i stedet for under ligningsbehandlingen – eller ved senere endring av ligning.

En slik forhåndsavklaring for en begrenset tidsperiode vil ikke øke faren for at dobbeltbeskatning oppstår. Særlig når det gjelder langsiktige kontrakter, herunder ved inngåelse av rammeavtaler som skal gjelde for gassalgsvtaler gjennom flere år, kan det imidlertid være behov for konsultasjoner mellom de kompetente myndigheter i Norge og berørte skatteavtaleland.

Departementet vil være åpen for å benytte konsultasjonsprosedyrene i skatteavtalene der det er behov for det, for å redusere faren for inkonsistent behandling i de berørte land, med dobbeltbeskatning som følge.

4.3.2 Kompetent myndighet

Departementet har vurdert hvilket organ som er best egnet til å avgi bindende forhåndsuttalelse om gassalg.

Oljeselskapene lignes av Oljeskattenemnda i første instans, mens Klagenemnda for oljeskatt er klageinstans. Ligningskontor er Oljeskattekontoret, som bl.a. er sekretariat for og forbereder sakene for nemndene. Når det gjelder fastsettelse av normpris til bruk ved ligningen, jf. petroleumsskatteloven § 4, er det oppnevnt et eget sakkyndig utvalg, Petroleumsprisrådet. Sekretariatet for Petroleumsprisrådet ligger i Olje-og energidepartementet.

Ett alternativ kunne være å legge kompetansen til Petroleumsprisrådet, som i dag fastsetter normpris for olje, og har kompetanse på oljemarkedet. I motsetning til kontrakter om salg av olje, er det imidlertid store individuelle forskjeller på gassalgskontrakter, jf. ovenfor punkt 2.2.1. Fastsettelse av bindende markedspris vil kreve at det foretas en skjønnsmessig vurdering og eventuell justering av individuelle forhold, herunder selskapsspesifikke omstendigheter. Dette er forhold som ligningsmyndighetene er nærmere til å vurdere. Ordningen med bindende forhåndsuttalelse vil dessuten ikke gjelde for alle gassalg. Ligningsmyndighetene må derfor uansett ha kompetanse når det gjelder markedet for gass.

Et annet alternativ kunne derfor være å legge myndigheten til Oljeskattenemnda, som ligner oljeselskapene i første instans. Ordningen med bindende forhåndsuttalelse vil imidlertid kunne gjelde mange saker og medføre en stor arbeidsbyrde for nemnda. Departementet er i stedet kommet til at kompetansen bør legges til Oljeskattekontoret. Kontoret vil uansett ha kompetanse på dette området som sekretariat for nemndene. Hensynet til rask saksbehandlingstid tilsier også at Oljeskattekontoret, og ikke Oljeskattenemnda, har ansvaret for å avgi uttalelsene.

4.3.3 Krav til saker som skal omfattes av ordningen

For å kunne be om en bindende forhåndsuttalelse, må skattyter ha et aktuelt behov. Det må foreligge en konkret, forstående disposisjon om salg av gass. Det er ikke meningen at skattyter skal kunne bruke ordningen for å ”prøve seg frem”. Intensjonen om å inngå en gassalgsavtale må være reell.

Derimot stilles det ikke krav om at endelig avtale er inngått. Selskapet må ha en mulighet for å justere prisen, eller eventuelt andre avtalevilkår, jf. nedenfor om behandlingen av anmodningen om forhåndsuttalelse. Et minstekrav er at det foreligger et utkast til avtale, der alle forhold som kan ha betydning for prisen, er angitt.

Skattyter har ingen plikt til å be om bindende forhåndsuttalelse. Ordningen er frivillig. Hvis det ikke er avgitt noen bindende forhåndsuttalelse for gassalget, fastsettes prisen for skatteformål ved ligningen etter de alminnelige reglene, herunder skatteloven § 13-1.

4.3.4 Virkningen av en bindende forhåndsuttalelse

Hvis en forhåndsuttalelse skal gi forutberegnelighet for skattyter, må den være bindende ved ligningen. Departementet foreslår derfor at ligningsmyndighetene i utgangspunktet har plikt til å legge uttalelsen til grunn. Dessuten foreslår departementet at den skal være bindende for skattyter. Det betyr at skattyter ikke har valgadgang hvis han har akseptert en bindende forhåndsuttalelse. En forutsetning for å innføre ordningen er at den ikke skal være vesentlig mer krevende administrativt enn gjeldende regler. Det kunne blitt resultatet hvis selskapene først kunne anmode om forhåndsuttalelse, men deretter unnlate å påberope seg uttalelsen ved ligningen. Det vises til at ordningen vil omfatte et stort antall transaksjoner på sokkelen (avhengig av hvor stor andel av gassalgene som over tid vil skje til nærstående selskap).

Hensynet til skattyter anses ivaretatt på dette punktet ved at ordningen som sådan er frivillig, dvs. at selskapet kan la være å be om bindende forhåndsuttalelse i første omgang. Selv om selskapet i utgangspunktet har anmodet om bindende forhåndsuttalelse, kan det også unnlate å ”akseptere” et eventuelt endret forslag fra Oljeskattekontoret, jf. punkt 4.3.7 nedenfor. Det vises også til at en forhåndsuttalelse bare vil være bindende for en nærmere angitt, begrenset periode.

Av samme grunner som nevnt foran, foreslås også at en bindende forhåndsuttalelse ikke kan påklages eller bringes inn for domstolene. Det samme gjelder ligningen så langt den omfattes av den bindende forhåndsuttalelsen.

Departementet foreslår likevel ett unntak fra utgangspunktet om at uttalelsen er bindende for ligningsmyndighetene ved ligningen. En uttalelse vil bygge på et nærmere bestemt faktum, som i stor grad er fremskaffet av selskapet.

Hvis det viser seg at skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, må ligningsmyndighetene kunne se bort fra uttalelsen ved ligningen. Formuleringen ”uriktige eller ufullstendige opplysninger” skal forstås på samme måte som i ligningsloven § 9-6 nr. 3 a, som gjelder kriteriene (fristen) for endring av ligning til ugunst for skattyter. Dette omfatter også at endelig avtale inngås på andre vilkår enn det som er angitt i anmodningen om forhåndsuttalelse, uten at ligningsmyndighetene får opplysninger om dette i forbindelse med ligningsbehandlingen. I disse tilfellene kan det også være aktuelt med tilleggsskatt etter de alminnelige reglene hvis skattyter ikke har gitt de nødvendige opplysningene.

Hvis det etter at bindende forhåndsuttalelse er avgitt, likevel ikke blir inngått noen endelig gassalgsavtale som forutsatt, skal uttalelsen selvfølgelig heller ikke legges til grunn for skattleggingen av selskapet. Det samme vil være tilfelle om skattyter ikke etterlever vilkårene i gassalgskontrakten på samme måte som uavhengige parter ville ha gjort.

4.3.5 For hvilken periode mv. uttalelsen er bindende

En avtale om gassalg kan gjelde et enkeltstående salg eller leveringer som strekker seg over kortere eller lengre tid, for eksempel mange år (langsiktige kontrakter). I forhåndsuttalelsen må det fastsettes for hvor lang tid eller for hvilke konkrete salg uttalelsen skal gjelde.

Som det fremgår over, vil en bindende forhåndsuttalelse innebære en endelig fastsettelse av grunnlaget for ligningen så langt den rekker. Dette tilsier at uttalelsen gjelder for en begrenset periode. På den annen side kan hensynet til forutberegnelighet for selskapene og administrative hensyn tilsi en lengre bindingsperiode. Departementet legger til grunn at en uttalelse normalt ikke skal gjelde for mer enn ett år selv om kontraktsperioden er lengre. Det betyr at ny anmodning må sendes for etterfølgende periode. Dersom den nye vurderingen av markedsverdien på avtaletidspunktet tilsier at tidligere pris ikke (lenger) er riktig, vil den nye uttalelsen måtte gå ut på en annen pris. Siktemålet er uansett at skatteavregningsprisen i forhåndsuttalelsen skal tilsvare markedsprisen eller armlengdeprisen på avtaletidspunktet. Utvikling i gassmarkedet i ettertid av avtaleinngåelsen vil imidlertid ikke i seg selv gi grunnlag for endring av prisen for neste periode.

For øvrig vil det i langsiktige avtaler mellom uavhengige parter ofte inngå klausuler om prisrevisjon og mulighet for reforhandlinger som følge av endringer i markedsbetingelser som oppstår etter tidspunktet for avtaleinngåelsen. Ved langsiktige avtaler mellom nærstående foretak må det kunne forventes at det i avtaleverket ligger inne en viss fleksibilitet når det gjelder å ta hensyn til endringer etter avtaletidspunktet. Videre må det generelt forutsettes at avtaleverket etterleves som om det ikke hadde

foreligget interessellesskap. Ved fastsettelsen av den bindende forhåndsuttalelsen må ligningsmyndighetene på dette punktet foreta de samme vurderingene som gjelder etter skatteloven § 13-1.

I tillegg til ovennevnte må prisen kunne justeres for etterfølgende bindende forhåndsuttalelser hvis ligningsmyndighetene endrer rettsoppfatning. Ved ordinær ligningsbehandling har ligningsmyndighetene en adgang til å endre ligningen etter ligningsloven § 9-6 nr. 2, jf. § 9-5, når endringen bl.a. gjelder anvendelsen av skattelovgivningen. Etter departementets oppfatning bør dette også kunne gi grunnlag for å endre prisen fremover etter ordningen med bindende forhåndsuttalelse.

Det understrekes at en eventuell justering av prisen for skatteformål på grunnlag av ovennevnte forhold bare vil ha virkning for fremtidige uttalelser, og ikke uttalelser som allerede er avgitt.

Departementet foreslår etter dette at det ikke tas inn i loven en uttrykkelig regel om at den bindende forhåndsuttalelsen skal gjelde for en nærmere bestemt periode. Det kan variere fra kontrakt til kontrakt hva som anses som en hensiktsmessig bindingsperiode. Perioden kan for eksempel avhenge av hvilken prismekanisme som er valgt, og hvor godt grunnlag Oljeskattekontoret har for å vurdere den anmodede pris. Det foreslås i stedet at kontoret i den enkelte uttalelse fastsetter lengden på bindingsperioden, eller eventuelt hvilke gasskontrakter uttalelsen omfatter. Departementet foreslår heller ikke å lovfeste føringer for ligningsmyndighetene når det gjelder hva som bør gi grunnlag for å endre skatteavregningsprisen i fremtidige uttalelser, jf. ovenfor. På dette området kan det imidlertid være aktuelt å gi nærmere regler i forskrift, jf. nedenfor i punkt 4.3.8.

4.3.6 Formelle krav til anmodningen om forhåndsuttalelse

Det er selskapene som i første hånd sitter med faktisk informasjon om markedet for gassalg, og som med nærmere dokumentasjon overfor ligningsmyndighetene må godtgjøre at den prisen som ønskes lagt til grunn i forhåndsuttalelsen, er markedsmessig.

Det betyr at skattyter, i tillegg til utkast til forestående gassalgsavtale, i søknaden må legge frem annen informasjon som er relevant for ligningsmyndighetenes vurdering av den anmodede pris. Det må redegjøres for alle forhold som kan tenkes å påvirke prisen (leveringssted og - tidspunkt, risiko- og funksjonsdeling osv., jf. blant annet OECDs retningslinjer for internprising). Relevant dokumentasjon kan for eksempel være sammenlignbare priser i det uavhengige markedet, videresalgpris til tredjepart, faktisk noterte priser osv. Det er opp til skattyter å fremlegge et godt grunnlag for Oljeskattekontorets avgjørelse. Grundig dokumentasjon vil lette saksbehandlingen og gi raskere saksbehandlingstid. Dersom

Oljeskattekontoret ikke anser prisen tilstrekkelig godtgjort, kan det velge å ikke avgi bindende forhåndsuttalelse, jf. punkt 4.3.7. Hvis selskapet har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, kan virkningen også bli at uttalelsen ikke er bindende ved ligningen, jf. punkt 4.2.4 ovenfor.

Departementet vil vurdere om det i forskrift skal gis mer spesifikke krav til hvilke opplysninger som må legges ved anmodningen om bindende forhåndsuttalelse. For å bedre ligningsmyndighetenes grunnlag for å vurdere markedspris, kan det også være aktuelt å pålegge selskapene å fortløpende sende inn alle inngåtte kontrakter om salg av tørrgass fra norsk sokkel. Det vises også til pågående arbeid med å vurdere regelverket om informasjons- og dokumentasjonsplikt angående internprising, jf. omtale i punkt 3.1.

Det foreslås ikke noen uttrykkelig frist i loven for å sende inn anmodning om bindende forhåndsuttalelse. Det betyr at selskapet kan sende inn anmodning løpende gjennom hele inntektsåret. Normalt antas det at selskapet vil avvente gjennomføringen av gassalget til anmodningen om bindende forhåndsuttalelse er ferdigbehandlet. Men hvis skattyter velger å gjennomføre et salg før en bindende forhåndsuttalelse foreligger, vil ligningsmyndighetene likevel kunne avgi bindende forhåndsuttalelse om prisen som skal legges til grunn ved ligningen. Særlig for langsiktige kontrakter som strekker seg over flere år, kan det være aktuelt å behandle anmodningen uavhengig av ligningsbehandlingen det enkelte inntektsår. Ordningen med bindende forhåndsuttalelse vil dermed være et eget, alternativt system for fastsettelse av skatteavregningsprisen ved ligningen som løper parallelt med den ordinære ligningsbehandlingen. Dersom behandlingen av en bindende forhåndsuttalelse for et kortsiktig salg strekker seg inn i den ordinære ligningsperioden, må Oljeskattekontoret kunne velge den behandlingsmåten som anses mest hensiktsmessig. Det vises til at kontoret har anledning til å ikke avgi forhåndsuttalelse, se nedenfor.

4.3.7 Behandlingen av anmodningen

For selskapene vil det være viktig å få avklart prisen så raskt som mulig. Det legges derfor opp til at Oljeskattekontoret bør behandle anmodningen med relativt kort saksbehandlingstid. Her vil det være opp til selskapene å gi fylldig dokumentasjon, slik at kontoret har et godt grunnlag for å treffe sin avgjørelse. Oljeskattekontoret kan også be om ytterligere opplysninger hvis det er behov for det.

Oljeskattekontoret kan godkjenne den prisen selskapet har anmodet om å få lagt til grunn basert på den foreliggende søknad og øvrig faktum. I så fall foreligger det en bindende forhåndsuttalelse. Hvis kontoret kommer til at prisen mellom uavhengige parter ville vært høyere eller lavere (eventuelt at enkelte vilkår ikke ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter, jf. skatteloven § 13-1 og OECDs retningslinjer om internprising), kan kontoret

be om en justering av avtalevilkårene eller selv foreslå en justert pris (eventuelt vilkår) for skatteformål. Selskapet bør få en kort frist for å akseptere dette forslaget fra Oljeskattekontoret. Når Oljeskattekontoret har lagt fram sitt tilbud om bindende forhåndsuttalelse, legges det ikke opp til at det skal skje ytterligere runder med "forhandlinger". Det er ikke noe krav at Oljeskattekontoret må sannsynliggjøre hvorfor en justert pris foreslås, men kontoret bør oppgi hvorfor den anmodede prisen ikke aksepteres. Hvis selskapet godtar den justerte prisen innen fristen, foreligger det en bindende forhåndsuttalelse. Dersom selskapet ikke godtar forslaget fra Oljeskattekontoret, avgjøres prisen for skatteformål ved ordinær ligningsbehandling.

Det foreslås at Oljeskattekontoret ikke skal ha plikt til å avgi en bindende forhåndsuttalelse, men stå fritt til selv å velge å ikke avgi uttalelse. Manglende ønske om å avgi forhåndsuttalelse kan for eksempel skyldes at det faktiske grunnlaget anses for dårlig. Videre kan årsaken være at et spørsmål ikke hører under ordningen, dvs. at vilkårene ikke er oppfylt. Oljeskattekontorets vedtak om ikke å behandle en anmodning om bindende forhåndsuttalelse, kan ikke påklages. Spørsmålet om skattepliktig inntekt for gassalget avgjøres da ved ordinær ligningsbehandling

4.3.8 Kompetanse til å gi utfyllende forskrifter

Det kan være behov for i forskrift å gi mer detaljerte og utfyllende regler om krav til innholdet i anmodningen, saksbehandlingsregler osv. Departementet legger til grunn at den generelle bestemmelsen i petroleumsskatteloven § 8 gir hjemmel til å gi utfyllende regler om dette.

4.3.9 Forslag om § 6 ny nr. 5 i petroleumsskatteloven - ikrafttredelse

Departementet foreslår at ordningen med bindende forhåndsuttalelse for oljeselskapenes salg av tørrgass tas inn i petroleumsskatteloven § 6 ny nr. 5. Det vises til vedlagte forslag til lovbestemmelse.

Det kan være behov for å fastsette nærmere forskrifter før ordningen trer i kraft, jf. ovenfor. Departementet foreslår derfor at bestemmelsen trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer. Det vises til vedlagte forslag til ikrafttredelsesbestemmelse.

5. Administrative og økonomiske konsekvenser

Forslaget om frivillig bindende forhåndsuttalelse for skatteavregningspris bygger på at ligningsmyndighetene får grunnlag til å vurdere og fastsette skatteavregningspriser som i størst mulig grad gjenspeiler markedsbaserte priser. Økt sikkerhet for at skatteavregningsprisene sammenfaller med

markedspriser kan gi en samfunnsøkonomisk gevinst gjennom riktigere beslutninger om produksjon og salg av gass. For en gitt gassalgskontrakt vil ikke forslaget ha provenyvirkning idet det forutsettes at ordinær ligningsbehandling i samme grad ville ført til at markedsbaserte priser ble lagt til grunn.

Med den foreslåtte ordningen kan en unngå den tid- og ressurskrevende prosessen som er knyttet til endringsvedtak, klagebehandling og eventuelle rettstvister ved ordinær ligning. I den grad ordningen blir brukt, antar departementet at den på lang sikt kan bidra til å redusere ressursbruken hos selskapene og ligningsmyndighetene. På kort sikt vil det imidlertid kreves ressurser for å bygge opp et nytt system, men dette er også tilfellet med behandling og kvalitetssikring av spørsmål som gjelder interne avregningspriser for gass ved gjeldende ordinære ligningsbehandling.

**Forslag til lov om endringer i lov 13. juni 1975 nr. 35
(petroleumsskatteloven)**

I

§ 6 ny nr. 5 skal lyde:

Oljeskattekontoret kan på anmodning avgi forhåndsuttalelse om hva som skal medregnes som skattepliktig inntekt etter § 5 første ledd ved realisasjon av tørrgass. Dette gjelder bare for transaksjoner mellom parter med interessefellesskap, jf. skatteloven § 13-1. Oljeskattekontorets avgjørelse om ikke å avgi forhåndsuttalelse kan ikke påklages.

Avgitt forhåndsuttalelse skal legges til grunn som bindende ved ligningen hvis den faktiske gjennomføringen er i samsvar med forutsetningene for uttalelsen, og den skattepliktige ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Ligning der forhåndsuttalelse er lagt til grunn kan ikke påklages eller prøves for domstol for så vidt gjelder spørsmål som er avgjort ved bindende forhåndsuttalelse.

II

Endringen under I trer i kraft fra den tid Kongen bestemmer.