

Internprisingens påvirkning av tollverdien

Ved transaksjoner mellom parter med interessefellskap, typisk i et konsern, kan priser avvike fra markedsprisene. Tollmyndighetenes bekymring har derfor tradisjonelt vært om prisen er satt for lavt slik at det blir beregnet for lite toll og avgifter, mens skattemyndighetene har vært bekymret for at prisen er for høy slik at det innenlandske skattegrunnlaget blir tilsvarende for lavt.



Tollrådgiver
Helene Øien Hval
Senior Manager, BDO Advokater



Advokatfullmektig
Heidi Skevik
Senior Manager, BDO Advokater

Økonomien utvikler seg raskt i en global retning, og i henhold til Verdens Tollorganisasjon (WCO) anslås handel med varer internt i konsern og mellom nærstående selskaper å utgjøre i verdi rundt 60 prosent av den totale verdenshandelen. Dette omfanget og de eventuelle utfordringene denne typen «nærstående-handel» fører med seg, gjør at internprising er et prioritert fokusområde i OECD, WCO og hos mange lands skatte- og tollmyndigheter.

Ved transaksjoner mellom parter med interessefellskap, som jo er typisk for et konsern, vil partene ofte ha sammenfallende økonomiske interesser. Selv om de enkelte lands toll- og skattemyndigheter behandler nasjonale- og multinasjonale konserner som separate subjekter ved fastsettelse av tollverdi og ved beskatning, opptrer slike selskaper ofte som én økonomisk enhet. Det foreligger med andre ord ikke de samme interessemotsetningene som man ser mellom uavhengige parter og

prisen kan dermed avvike fra markedsprisen.

Tollmyndighetenes bekymring har derfor tradisjonelt vært om prisen er satt for lavt slik at det blir beregnet for lite toll og avgifter, mens skattemyndighetene har vært bekymret for at prisen er for høy slik at det innenlandske skattegrunnlaget blir tilsvarende for lavt. Det er også en risiko for at man kan manipulere både tolldeklarasjoner og skattemeldinger til sin fordel, for eksempel på områder hvor det foreligger lav tollsats og høy skatt, noe som kan medføre at det blir deklart for høy tollverdi for å redusere det skattebare overskuddet.

I Norge kan det se ut til at tollmyndighetene har intensivert kontrollen med verdsettelse av varer i konsern, helt uavhengig av om det er toll på varene

eller ikke. Skattemyndighetene på sin side vil sikre det nasjonale inntektsgrunnlaget og vi ser derfor et økt fokus på etterspørsel og kontroll knyttet til bl.a. internprisingsdokumentasjon.

Transaksjonsmetoden

Ved import av varer fra utlandet skal toll, merverdiavgift og eventuelle andre særavgifter beregnes på grunnlag av varens tollverdi. Hovedregelen er at tollverdien fastsettes på grunnlag av transaksjonsverdien (toll. § 7-10), som er prisen ved eksportsalget til kjøperen i Norge, justert for visse kostnader som beskrives i tolloven §§ 7-17 og 7-18, blant annet fraktkostnader. Prisen skal omfatte «alle betalinger som er en betingelse for salget av varen».

Internprising

Med internprising menes prisfastsettelse ved transaksjoner mellom parter som er knyttet til hverandre gjennom forskjellige former for interessefellskap og dermed er avhengige av hverandre. Pris på varer/tjenester mellom selskaper i et konsern vil kunne påvirke det enkelte selskapets resultatet (selger og kjøper). Uten reguleringer kunne

internprising vært et fint verktøy for konserner til å allokere inntekter og kostnader til de enhetene de ønsker. Dette ikke minst for å unngå belastninger som toll og merverdiavgift der varer selges konserninternt på kryss av landegrenser.

Armlengdes pris og rett tollverdi

Interne transaksjoner skal prises i tråd med vanlig markedsmetodikk, og regelen ved interne transaksjoner er at kjøper skal betale tilsvarende det selskapet ville ha betalt til en uavhengig selger. Dette kalles armlengdeprinsippet og innebærer at pris og vilkår som avtales

mellom parter i interessefelleskap skal tilsvare den prisen og de vilkårene som ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter i en sammenlignbar situasjon. Armlengdeprinsippet er det grunnleggende prinsippet for prising av konserninterne transaksjoner.

Bruk av transaksjonsmetoden forutsetter at kjøper og selger ikke er avhengige av hverandre, eller når de er avhengige, at transaksjonsverdien kan godtas i henhold til tollforskriften § 7-10-1. Dersom importøren kan dokumentere at verdien er tilnærmet lik tollverdien på identiske eller lignende varer, skal transaksjonsverdien godtas som grunnlag for beregning av tollverdien.

Noen kostnader er vanskeligere enn andre å definere, og faller ikke klart hverken innenfor eller utenfor regelverket. Dette kan være spesielle typer av rabatter, eller det som konsern ofte kaller «management fee»-tjenester, eksempelvis administrative, juridiske og IT-tjenester, som døtre i Norge kjøper av mødre i utlandet.

Ifølge tolloven skal tjenester som design-/utviklingskostnader og royalties medtas i tollverdien, mens administrative/IT og juridiske tjenester kjøpt konserninternt ikke skal inngå, dersom det faktisk er slike tjenester som blir kjøpt.

Vanlige feil

I Valheim og Haarr sin artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 1, 2022, «*Vanlige feil ved import og eksport*», gis det flere gode eksempler på tilfeller der man har sett at enkelte elementer i fakturaer benevnt som salg av management fee-tjenester i realiteten ikke er tjenester, men derimot egne kostnader som morselskapet skulle ha inkludert i prisen på vareslaget, og dermed tollverdien.

Dette kan for eksempel være administrative kostnader knyttet til morselskapets lagerhåndtering i utlandet. Slike lagringskostnader må allokere til morselskapets egen virksomhet uansett om

den skattemessige og avgiftsmessige siden er 100 % det samme; finne korrekt pris, som ikke er påvirket av forholdet mellom selger og kjøper.

Internprisingsdokumentasjon kan være et godt verktøy både for den skattemessige og avgiftsmessige siden. Selv om det kanskje ikke vil være mulig å sette en tollverdi kun ut ifra dokumentasjonen, vil man kunne hente mye informasjon om forholdet mellom partene og hva slags prisingsmodeller som er benyttet i de forskjellige transaksjonene – noe som vil hjelpe tollmyndighetene med å avgjøre om en pris har blitt påvirket av interessefelleskapet eller ikke.

Den skattemessige siden synes å ligge noen skritt foran avgiftssiden når det gjelder rammeverk, guidelines og gjennomslagskraft. Dette har vært høyt prioritert hos OECD gjennom BEPS-arbeidet, og resultatet er en omforent og solid guide i Transfer Pricing Guidelines. WCO har på sin side også utarbeidet en noe enklere guide om tollverdi og internprising, men der er det ikke blitt gjort oppdateringer siden 2018.

Internprising løftes frem som et dagsaktuelt satsningsområde av tolladministrasjoner både i Norge og i andre land. På grunn av den økende betydningen av internprising og for å løse utfordrende områder innenfor området, har det vært avholdt to felles internasjonale konferanser mellom WCO og OECD om internprising og tollverdi av transaksjoner mellom parter med interessefelleskap. Fellesmålet for de to organisasjonene er å lage en plattform for offentlig og privat sektors representanter for å utforske og forsøke å fremme problemstillingene som er identifisert, samt oppmuntre til en global koordinert innsats for næringslivet, myndigheter, skatteeksperter og tollspesialister.

de knytter seg til varene som senere selges til datterselskapet i Norge. På dette området foreligger det dessuten betydelige utfordringer knyttet til dokumentasjon for at de fakturerte tjenestene kan holdes utenfor tollverdien.

Svært strenge dokumentasjonskrav

Tolletaten opererer for tiden med svært strenge dokumentasjonskrav i denne sammenhengen – dels for at det er tjenester som faktisk er levert og dels for omfanget av de leverte tjenestene. Mange datterselskaper er de senere årene blitt etterberegnet for store beløp i merverdiavgift og toll og samtidig blitt ilagt straffetillegg fordi tolletaten ikke har akseptert fremlagt dokumentasjon for tjenestekjøpet. Tolletaten legger i disse sakene til grunn at tjenestekjøpet må anses som tilleggsbetaling for varene som skal inngå i tollverdien.

Satsningsområde både for toll og skatt

I WCO og hos tollmyndighetene på verdensbasis er sammenhengen mellom internprising og tollverdi virkelig på dagsorden, og WCO har utarbeidet en egen 100+ siders guide om tollverdi og internprising. (WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing). Guiden er laget som et verktøy til bruk for tollmyndighetene i saker der det selges varer konserninternt over grensene, som kan ha påvirkning på fastsettelsen av tollverdien.

Det er helt klart en sterk sammenheng mellom internprising og tollverdi, og likhetene mellom tollverdireglene der man vurderer hvorvidt avhengigheten mellom partene har påvirket prisen, og OECDs retningslinjer der man forsøker å finne «armlengdepris», benytter de samme prinsippene. Målet både på