



Handelshøyskolen BI

MAN 30381 Internprising - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

Startdato:	26-01-2022 09:00	Termin:	202210
Sluttdato:	09-05-2022 12:00	Vurderingsform:	Norsk 6-trinns skala (A-F)
Eksamensform:	P		
Flowkode:	202210 11599 IN02 W P		
Intern sensor:	(Anonymisert)		

Deltaker

Navn:

Informasjon fra deltaker

Tittel *:

Navn på veileder *:

Inneholder besvarelsen
konfidensielt materiale?:

Nei

Jeg bekrefter
innlevering til
biblioteket *:

Ja

Gruppe

Gruppenavn: (Anonymisert)

Gruppenummer: 6

Andre medlemmer i gruppen: Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE	1
SAMMENDRAG.....	2
1. INNLEDNING:.....	3
1.1. VALG AV TEMA OG PROBLEMSTILLING	3
2. PROBLEMSTILLING.....	4
2.1. DEFINERING	4
2.2. AVGRESNING	4
3. TEORI:.....	5
3.1 GENERELT	5
3.2 INTERNPRISING	5
3.3 ARMLENGDESPRINSIPPET	6
3.4 TOLLVERDI.....	7
3.5 INTERNPRISINGSDOKUMENTASJON.....	8
3.6. INTERNPRISING OG WCO.....	9
3.7 HVA SIER OECD OG TP GUIDELINES.....	9
4. DRØFTELSE.....	10
4.1. INNLEDNING.....	10
4.2. BÅDE TOLL OG SKATT.....	10
4.3. TOLLVERDI.....	11
4.4 SKATT.....	12
4.5 LIKHETER OG FORSKJELLER MELLOM TOLLVERDIREGLENES OG SKATTESREGLENES OM INTERNPRISING	13
4.5.1 LIKHETER.....	13
4.5.2 FORSKJELLER.....	13
4.6 DOKUMENTASJON	14
4.7 HVORDAN AVKLARE OM PRISEN ER PÅVIRKET?.....	15
4.8 JUSTERINGER.....	16
5. KONKLUSJON	17
LITTERATURLISTE.....	19

Sammendrag

Hvordan henger internprising og tollverdi sammen? Er regelverk, guider og guidelines fra henholdsvis Verdens Tollorganisasjon WCO og OECD samkjørte, og hvordan skal myndighetene klare å avgjøre om en varepris satt mellom nærstående selskaper er påvirket eller ikke?

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 utfordringer denne type «nærstående-handel» fører med seg, gjør at tollverdi og internprising er et prioritert fokusområde i WCO og hos mange lands tollmyndigheter. I Norge har tollmyndighetene intensivert kontrollen med verdsettelse av varer i konsern, helt uavhengig av om det er toll på varene eller ikke.

“While the importance of transfer pricing is increasingly appreciated, the focus has traditionally been on direct taxation and transfer pricing still largely remains a subject for tax specialists. In the past decade, however, it has become obvious that the customs duties and, more recently, the VAT (value added tax) dimensions of transfer pricing can also take quite a toll on a company’s profits and on government revenues.” (Ping & Silberztein, 2007).

I transaksjoner mellom *uavhengige* parter, vil prisfastsettelsen stort sett bli styrt av partenes motstridende interesser ved at selger forsøker å oppnå en høyest mulig pris mens kjøper ønsker å betale minst mulig, noe som vil bidra til at man som regel havner på tilnærmet markedspris for transaksjonen. Ved å finne korrekt markedsverdi er man også i stand til å fastsette korrekt tollverdi ved import av varer.

Ved transaksjoner mellom *avhengige* parter vil derimot ofte partene ha de samme økonomiske interessene. Selv om de enkelte lands toll- og skattemyndigheter behandler multinasjonale konserner som separate subjekter ved fastsettelse av

tollverdi og ved beskatning, opptrer slike selskaper ofte som én økonomisk enhet. Tollmyndighetenes bekymring har derfor tradisjonelt vært om prisen er satt for lav 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 skattbare overskuddet.

I denne oppgaven skal jeg forsøke å se nærmere på salg av varer i konsern og den medfølgende sammenhengen mellom internprising og tollverdi.

1. Innledning:

1.1. Valg av tema og problemstilling

Det kan se ut som at tolletaten har intensivert kontrollen rundt korrekt prissetting av varer som importeres fra nærstående selskaper i utlandet, uavhengig om det er toll på varene eller om selskapet har full fradragsrett på merverdiavgiften. Og som nevnt over et dette helt i tråd med fokusområdet i WCO og ikke minst BEPS-arbeidet til OECD.

I denne oppgaven har jeg referert til det jeg mener er relevant teori i kapittel 3 og i drøftingskapittelet setter jeg teorien, lovgivingen og en del erfaring fra 10 år i Tolldirektoratet sammen, før jeg i siste kapittel av oppgaven forsøker å «samle trådene» rundt problemstillingen.

2. Problemstilling

2.1. Definerings

I prosessen for å komme frem til den endelige problemstillingen i oppgaven ble ulike forhold vurdert. Jeg ønsket å se på hvordan prisingen av varer internt i konsern, kan påvirke tollverdien ved import til Norge.

Underveis ble jeg også nysgjerrige på hvordan regelverkene og retningslinjene fra henholdsvis WCO – som tolletaten baserer sitt regelverk på, og OECD – som skattelovgivningen henviser til, knyttes opp imot hverandre. Til slutt kom jeg frem til følgende formulering av problemstillingen:

Hvordan kan internprising av varesalg i konsern påvirke tollverdien ved import til Norge?

For å finne svar på problemstillingen, utarbeidet jeg noen underspørsmål:

- 1 Hva knytter internprisingsregler og tollverdiregler sammen? Og;
- 2 Hvordan skal myndighetene kunne avgjøre om prisen er påvirket?

2.2. Avgrensning

Det har vært nødvendig å avgrense denne oppgaven både med hensyn til omfanget av undersøkelsesområder, tid og av hensyn til den forhåndsbestemte størrelsen på oppgaven. Valgene har jeg gjort med bakgrunn i å belyse problemstillingen på best mulig måte.

Jeg har derfor valgt å ta for meg internprising kun ved salg av varer mellom nærstående selskaper/konsern.

3. Teori:

3.1. Generelt

I dette kapitlet gis en kort gjennomgang av relevant teori på området, som jeg mener belyser problemstillingen min på en god måte. Teoriene er i hovedsak hentet fra WCO, OECD, Tolletaten, Skatteetaten, nasjonal lovgiving, samt supplert av egenvalgte artikler og litteratur på området.

3.2. Internprising

Med internprising (transfer pricing) menes prisfastsettelse ved transaksjoner mellom parter som er knyttet til hverandre gjennom forskjellige former for interessefellesskap og dermed er avhengige av hverandre. Partene kan være fysiske eller juridiske personer som for eksempel mor- og datterselskaper, og transaksjonene kan gjelde både for salg av varer, tjenester og immaterielle rettigheter. I denne oppgaven ligger fokuset på varesalg.

Prisen på varene konsernet velger å sette seg imellom vil kunne påvirke resultatet både hos mor og datter (selger og kjøper), så uten reguleringer kunne internprising vært et fint verktøy for konserner til å allokere inntekter og kostnader til de enhetene de ønsker. Og ikke minst for å unngå belastninger som toll og merverdiavgift der varer selges konserninternt på kryss av landegrenser.

Et konsern er det vi vil kalle et «interessefellesskap», noe som omhandles i skatteloven § 13-1. I interessefellesskap vil gjerne skatteyterne ha sammenfallende interesser, og transaksjonene internt i konsernet kan styres av disse skattemessige hensynene. §13-1 har til hensikt å forhindre omgåelse av skattelovgivningen. Når det gjelder avgiftssiden og spesielt tollavgift reguleres tilsvarende i tolloven § 7-10 (1), bokstav d og e, der det står at ved import skal transaksjonsverdien på varen benyttes, forutsatt at kjøper og selger ikke er avhengige av hverandre, eller har et økonomisk interessefellesskap.

Tollforskriften § 7-10-1 utyper at transaksjonsverdien kan benyttes dersom avhengigheten ikke har påvirket prisen, og at importøren kan dokumentere at verdien er tilnærmet lik enten transaksjonsverdien på salg av vare til uavhengig

part, salgspris i Norge, eller en utregnet tollverdi basert på blant annet kostnaden av materialer, produksjon, fortjeneste, transport osv. Mer om tollverdi i et senere avsnitt.

3.3. Armlengdeprinsippet

Armlengdeprinsippet er det grunnleggende prinsippet for prising av konserninterne transaksjoner. 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 interessefellesskap skal tilsvare den pris og de vilkår som ville ha vært avtalt mellom uavhengige parter i en sammenlignbar situasjon. Dette hjemles både i aksjeloven § 3–9, skatteloven § 13–1 og OECDs retningslinjer – Transfer Pricing Guidelines (TPG), med det formål å sikre markedsmessige priser i transaksjoner mellom nærstående parter. OECDs medlemsland har avtalt at dette er den internasjonale standard som skal benyttes for fastsettelse av internpriser for beskatningsformål. Den er angitt i OECDs mønsterskatteavtale, artikkel 9.

For å følge armlengdeprinsippet er det utarbeidet en rekke godkjente prisingsmetoder gjengitt i TPG.

Når det gjelder salg av varer, vil i mange tilfeller selger ha flere eksterne kunder han selger de samme varene til og under de samme forutsetningene. I slike tilfeller vil ofte samme pris brukes til den interne kunden. Dette kalles SUP-metoden og går ut på at det finnes en sammenlignbar ukontrollert pris, som da benyttes i en kontrollert transaksjon.

Dersom den interne kunden er eneste kunde og det ikke foreligger noen eksterne transaksjoner å bruke som sammenligningsgrunnlag, brukes ofte det som heter videresalgsmetoden. Denne metoden går ut på å finne prisen som varen selges for til sluttkunde og trekke ifra en margin som skal ligge igjen hos kjøper. Marginen som skal ligge igjen hos kjøper, skal normalt dekke kostnader og gi en markedsmessig fortjeneste for kjøper (Roer, 2015).

Grossister eller produsenter som selger varer til egne distributører, benytter seg ofte av kost pluss-metoden. Denne metoden går ut på at grossisten tar utgangspunkt i direkte varekostnader, inklusiv frakt, toll etc., og legger til et påslag. Dette påslaget skal dekke andre indirekte kostnader og gi en markedsmessig fortjeneste for grossisten/produsenten.

I tillegg til disse har vi den transaksjonbaserte nettomargin-metoden, som er en transaksjonsoverskuddsmetode som finner netto overskuddsmargin i forhold til et egnet sammenligningsgrunnlag (f.eks. kostnader, salg, aktiva) som en skattyter sitter igjen med fra en kontrollert transaksjon (TPG), og Profit Split metoden som er en typisk metode for litt mer komplekse konsernstrukturer, med høy profitt og store forsknings og utviklingsenheter (R&Ds). Dette kan for eksempel være teknologiselskaper eller legemiddelselskap der mye av fortjenesten ligger i IP og patenter. Forskningsenheten vil kanskje bære de største kostnader og risikoen knyttet til nye produkter, mens underliggende salgsenheter vil generere mesteparten av inntekten. Profit Split metoden kan da benyttes for å anslå en armlengdes verdi på hvor inntektene skal allokere i konsernet, slik at enhetene som bærer kostnadene og risikoen også vil få sin del i henhold til markedsverdien på det de bedriver.

3.4 Tollverdi

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».

Hvis tollverdien ikke kan fastsettes etter hovedmetoden i § 7-10, må den fastsettes etter en av de andre metodene i §§ 7-11 til 7-16. Metodene skal prøves i stigende rekkefølge.

Bruk av transaksjonsmetoden forutsetter at kjøperen og selgeren ikke er avhengige av hverandre, eller når de er avhengige, at transaksjonsverdien kan godtas i henhold til tollforskriften § 7-10-1, som nevnt tidligere.

Hvor tollmyndighetene er i tvil om transaksjonsverdien kan godtas, sier WTO sin avtale om gjennomføring av artikkel VII i Generalavtalen om tolltariffer og handel 1994 (tollverdiavtalen) art. 1.2 (a) at tollmyndighetene må undersøke «the circumstances surrounding the sale». Begrepet finnes ikke i tollforskriften § 7-10-1, men det må tolkes slik at tollmyndighetene må undersøke omstendighetene rundt salget for å kunne avgjøre hvorvidt avhengigheten har påvirket prisen. I de forklarende anmerkningene til tollverdiavtalen art. 1 gir det retningslinjer om hvordan vurderingen av hvorvidt avhengighetsforholdet har påvirket prisen kan gjøres.

Transaksjonsverdien skal godtas som grunnlag for beregning av tollverdien hvis importøren kan dokumentere at verdien er tilnærmet lik tollverdien på identiske eller liknende varer.

3.5. Internprisingsdokumentasjon

Med internprisingsdokumentasjon menes dokumentasjon som er utarbeidet av et selskap med det formålet å gi myndighetene grunnlaget de trenger for å vurdere risikoer knyttet til internprising og hvorvidt skattebetalerens disposisjoner er i tråd med lovgivningen om internprising.

Skatteforvaltningsloven § 8-11 *Melding og annen dokumentasjon for kontrollerte transaksjoner* regulerer hvilke selskaper som er pliktige å produsere denne typen dokumentasjon. Og i henhold til Skatteforvaltningshåndboken fra 2022 heter det at «Den meldepliktige skal levere melding med opplysninger om art og omfang av transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper eller innretninger. Skattemyndighetene benytter meldingen til risikovurdering i forbindelse med utvelgelse av transaksjoner til kontroll (...) I tillegg skal dokumentasjonspliktige utarbeide særskilt dokumentasjon som gir skattemyndighetene grunnlag for å vurdere om priser og vilkår er fastsatt på armlengdes vilkår.»

I de tilfellene tollmyndighetene kontrollerer transaksjoner mellom avhengige parter viser ofte importøren automatisk til internprisingsdokumentasjon utarbeidet for skatteformål. Anførselen er gjerne at dokumentasjonen er i tråd med OECDs retningslinjer for internprising på skatterettens område, og at den derfor må godkjennes av tollmyndighetene. Men denne type dokumentasjon er ikke nødvendigvis tilstrekkelig for å fastsette korrekt tollverdi (Tolletaten, 2021).

3.6. Internprising og WCO

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. Her finner vi for eksempel grundige beskrivelser av hva undersøkelser rundt «the circumstances surrounding the sale» kan være. Nærmere om dette i drøftelseskapittelet.

Guiden refererer hyppig til TPG og BEPS arbeidet, og kanskje noe overraskende, opptil flere sitater hentet i fra organisasjonen Tax Justice Network, som for eksempel: «*As pointed out by Tax Justice Network, “transfer pricing is not, in itself, illegal or abusive. What is illegal or abusive is transfer pricing manipulation or abusive transfer pricing.” (Tax Justice Network)*».

3.6. Hva sier OECD og TP Guidelines?

I OECD sin TPG finner jeg én henvisning tollmyndigheter og tollverdi, under kapittel 1: Armlengdeprinsippet, pkt. D5, 1.157 og 1.158 *Bruk av tollverdi*. Her heter det at armlengdeprinsippet anvendes av tollmyndigheter som et prinsipp for sammenligning mellom verdien som tillegges varer importert av nærstående foretak og verdien på lignende varer som importeres av uavhengige foretak. Videre skriver OECD: «*Valuation methods for customs purposes however may not be aligned with the OECD’s recognized transfer pricing methods. That being said, customs valuation may be useful to tax administrations in evaluating the arm’s length character of a controlled transaction transfer price and vice versa*». Denne setningen ble tatt inn i 2010 versjonen av guiden – og det kunne vært

interessant å finne ut hvor den kom fra-, annet enn det har ikke dette avsnittet blitt gjort særlig endring på hverken før eller siden. Det oppfordres videre i avsnittet til samarbeid mellom skatte- og tollmyndigheter for å avsløre nettopp det som ble nevnt innledningsvis, at for avgiftsmessige fordeler kan tollverdien bli satt for lavt, mens for skattemessige fordelene kan den bli satt for høyt.

4 Drøftelse

4.1 Innledning

Som forklart innledningsvis, har jeg avgrenset oppgaven til å ta for seg salg av varer, og jeg har satt opp det jeg mener er to relevante underspørsmål til hovedproblemstillingen; *Hvordan kan internprising av varesalg i konsern påvirke tollverdien ved import til Norge?* I denne drøftingsdelen går jeg nærmere inn på de to, i tillegg til å se andre relevante områder som belyser internprising og tollverdi.

- 1 Hva knytter internprisingsregler og tollverdiregler sammen? Og;
- 2 Hvordan skal myndighetene kunne avgjøre om prisen er påvirket?

4.2. Både toll og skatt

Internprising påvirker både direkte og indirekte skatter som myndighetene krever inn. Tollverdien på en importert vare er utgangspunkt for å fastsette avgifter og for å fastsette det eventuelle overskudd som oppstår til hver involvert part og derfor allokeringen av skattegrunnlag mellom land.

Transaksjoner mellom nærstående selskaper er ikke alltid underlagt samme markedskrefter som transaksjoner mellom uavhengige aktører, og som en konsekvens finner man et stort potensial for manipulasjon gjennom under- eller overprising av tollverdigrunnet og allokering av skattepliktig overskudd.

For skatteformål bestemmer internprising inntektsbeløpet hver part sitter igjen med og dermed beløpet for inntektsskatt som skal betales i både eksportlandet og importlandet. En høyere internpris kan redusere den skattepliktige inntekten i

importlandet og øke den skattepliktige inntekten i eksportlandet. En lavere internpris vil ha motsatt effekt. Og på den tollmessige siden har internprisen en direkte innvirkning på fastsettelse av tollverdien. Jo lavere internprisen er, jo lavere blir tollverdien og gjeldende avgifter.

4.3. Tollverdi

For å fastsette korrekt tollverdi og vurdere hvorvidt avhengigheten mellom partene har påvirket prisen, anvendes, som tidligere nevnt, tolloven kapittel 7, som er basert på WTO sin tollverdiavtale. Regelverket regulerer hvilke type tjenester og elementer som skal inngå i tollverdien og hvilke kostnader, som for eksempel innenlands transportkostnader, som skal holdes utenfor.

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 skal ikke inngå, dersom det faktisk er slike tjenester det som blir kjøpt.

I Valheim og Haarr sin artikkel i Revisjon og Regnskap nr. 1, 2022; «*Vanlige feil ved import og eksport*», gis det flere gode eksempler om 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 varesalget, 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 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. 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.

Det spesielle i slike situasjonene er at morselskapet ofte driver med mye av den samme typen virksomhet som datterselskapet – nemlig kjøp av varer for videresalg. Når morselskapet produserer tjenester/funksjoner som det dels trenger i egen virksomhet og dels selger til datterselskapet, oppstår spørsmålet om hva som skal allokere til de respektive selskapene. I denne sammenhengen godtar tolletaten normalt ikke fordelingsnøkler basert på omsetning eller lignende, selv om det aksepteres av skatteetaten i forbindelse med skattemessig dokumentasjon ved internprising av varer og tjenester mellom konsernselskaper. Det er derfor viktig at norske datterselskaper som kjøper både varer og tjenester fra morselskap eller annet konsernselskap i utlandet, har fokus på riktigheten av at alle elementene i tjenestekjøpet faktisk er av en art som ikke skal inngå i tollverdien, i tillegg til om de er i stand til å sannsynliggjøre og dokumentere at tjenestene er mottatt, samt i hvilket omfang (Valheim & Haarr, 2022).

4.4. Skatt

For å avgjøre hvorvidt fordelingen av inntekter og kostnader i transaksjoner mellom multinasjonale selskaper er i tråd med armlengdeprinsippet, det vil si om prisen er fastsatt som om den var mellom uavhengige parter, så følger skattemyndighetene prinsippene i OECDs retningslinjer for internprising for flernasjonale foretak og skattemyndigheter. Formålet er å oppnå en korrekt fordeling av skatteinntekter mellom land og unngå flytting av overskudd fra høyskatteområder til lavskatteområder samt unngå dobbeltbeskatning.

For Norges del fastslår skatteloven § 13-1 fjerde ledd at det skal tas hensyn til OECDs retningslinjer. Retningslinjene gir anvisning til de fem prisingsmetodene vi så på i teorikapitlet, for å avgjøre hvorvidt betingelsene i forretningsmessige

og finansielle forhold mellom nærstående foretak er i overensstemmelse med armlengdeprinsippet.

4.5. Likheter og forskjeller mellom tollverdireglene og skattereglene om internprising

I henhold til OECD henger tydeligvis reglene om tollverdi og reglene om internprising ikke så veldig godt sammen, jamfør setningen i kapittel 1: Armlengdeprinsippet, pkt. D5, 1.157 *Bruk av tollverdi*, der det advares om at tollverdimetodene, ikke nødvendigvis er på linje med OECD sine prisingsmetoder når det kommer til internprising.

Jeg skal forsøke å se litt nærmere på likheten og forskjellene i de to neste underkapitlene.

4.5.1 Likheter

Etter tollverdireglene er vurderingen hvorvidt avhengigheten mellom partene har påvirket prisen, mens man etter OECDs retningslinjer søker å finne «armlengdepris». Målet er sånn sett det samme, ved at begge metodene skal sikre at prisen er tilnærmet lik markedspris og er fastsatt som om partene ikke var nærstående eller avhengige.

Det finnes også likhetstrekk mellom enkelte av metodene i tollverdireglene og metodene i OECDs retningslinjer. Toll. § 7-14 om salgspris i Norge har for eksempel fellestrekk med OECDs videresalgsprismetode. Videre er det likheter mellom toll. § 7-15 om utregnet tollverdi og OECDs kost-pluss-metode. Tollmyndighetenes fokus er imidlertid på transaksjonsmetoden i toll. § 7-10 og hvorvidt prisen har blitt påvirket av avhengighetsforholdet. Tollmyndighetene vil derfor hovedsakelig undersøke internprisingsdokumentasjon i denne sammenhengen og ikke i relasjon til de andre metodene for fastsettelse av tollverdi (Tolletaten, Tollverdi og internprising).

4.5.2 Forskjeller

Tolloven krever at hver enkelt vare som innføres deklarerer for tollmyndighetene, jf. toll. § 4-10 annet ledd. Ved deklaring av varer er næringsdrivende pålagt en utvidet deklarasjonsplikt ved at de må oppgi tollverdi på hver eneste vare som innføres, jf. tollforskriften § 4-20-1. Til sammenlikning krever ikke OECDs

retningslinjer at det fastsettes en verdi for hver vare i hver enkelt transaksjon. Det er i stedet rom for å slå sammen transaksjoner over en periode og motregne justeringer, slik at korrekt armlengdepris oppnås over en periode. Dette er også i tråd med skatterettens system med periodevis innrapportering av inntekt og skatt/avgift.

Sett på bakgrunn av at tollmyndighetenes mål er at tollverdien for hver enkelt importerte vare er korrekt, er en hovedutfordring å utarbeide internprisingsdokumentasjon som er relevant i forhold til den aktuelle varen.

Mens tollverdireglene kun gjelder varer, så gjelder internprising i skatteretten både varer, tjenester, finansiering, immaterielle rettigheter og fast eiendom. En annen viktig forskjell er at internprisingsdokumentasjon utarbeidet for skatteformål ofte fokuserer på den minst kompliserte parten i en transaksjon, typisk kjøperen i stedet for selgeren. Dette innebærer at fokuset i internprisingsdokumentasjonen er på hvorvidt importøren sitter igjen med et passende overskudd.

Tollverdireglene fokuserer derimot på selgeren og hvorvidt denne har fått dekket sine kostnader og hatt en akseptabel fortjeneste. Selskaper som inngår avtaler om internprising bør derfor også ta hensyn til tollverdireglenes transaksjons- og produktbaserte system ved utarbeidelse av dokumentasjon (Tolletaten, Tollverdi og internprising).

4.6. Dokumentasjon

Internprisingsdokumentasjonen selskaper har utarbeidet for skatteformål er ikke Tollmyndighetene forpliktet til å legge til grunn når det gjelder fastsettelse av tollverdien. Importører er ofte kjappe med å henvise til denne type dokumentasjon, men har ikke noe krav på å få denne dokumentasjonen vektlagt av tollmyndighetene. Allikevel kan denne typen dokumentasjon inneholde nyttig informasjon ved undersøkelse av omstendighetene rundt salget og hvorvidt avhengighetsforholdet mellom partene har påvirket prisen.

I kommentarene til WCO sin tollverdiavtale under pkt 23.1. (8 og 9) heter det at: *“On one hand, a transfer pricing study submitted by an importer may be a good source of information, if it contains relevant information about the circumstances surrounding the sale. On the other hand, a transfer pricing study*

might not be relevant or adequate in examining the circumstances surrounding the sale because of the substantial and significant differences which exist between the methods in the Agreement to determine the value of the imported goods and those of the OECD Transfer Pricing Guidelines (...)”

Til syvende og sist er det importøren av varene til Norge som sitter med dokumentasjonskravet ovenfor tollmyndighetene, og i tråd med tollregelverkets transaksjonsbaserte system må dokumentasjon spesifiseres på en slik måte at det er mulig å skille mellom hva som er betaling for varer og hva som er betaling for tjenester, samt hvilke tjenester som er levert kjøper og hvilke tjenester som er forbrukt av selger.

Borgarting lagmannsrett slo i Peppercorn-saken (LB-2008-11968) fast at: *"Det er i denne saken tale om betalte tjenestekategorier hvor elementer som både skal inngå i tollverdien og elementer som muligens ikke skal inngå, er vevet sammen. Når selskapet under disse omstendighetene ikke har fremlagt nærmere dokumentasjon for å klargjøre fordelingen, er lagmannsretten enig med tingretten i at selskapet selv må bære risikoen for at avgiftsgrunnlaget eventuelt kan bli satt for høyt. Det er selskapet selv som i dette tilfellet har dokumentasjonsplikten".*

Tilsvarende så vi i LB-2016-77476 (K-Mail/Klingel) der spørsmålet var om servicekostnader som ble belastet selskapet jevnlig etter avtale med morselskapet skulle med i tollverdien. Lagmannsretten la vekt på at kostnadene vedrørte de innførte varene og at det ikke var lagt fram dokumentasjon som kunne underbygge hvilke tjenester som datterselskapet eventuelt hadde mottatt fra morselskapet, og som ikke vedrørte de innførte varene.

4.7. Hvordan avklare om prisen er påvirket

Så hvordan skal egentlig tolletaten gå frem for å finne ut om prisen er påvirket i forhold der selger og kjøper tilhører for eksempel samme konsern? I tolletatens tollverdiveileder, under punkt 3.1.6 oppfordres det til å dele prosessen inn i to faser og stille spørsmål om 1: hva prisen *egentlig* er, og 2: om prisen er påvirket av avhengighetsforholdet? Og også å gjøre det i den rekkefølgen. Denne prosessen var også Borgarting lagmannsrett enig i at var en fornuftig fremgangsmåte i Swedish Match-dommen (LB-2015-160408): *«Det er først når*

den fullstendige prisen som er betalt for varene er fastlagt, at det er relevant å vurdere om prisen er påvirket av nærstående forholdet».

Transaksjonsverdien for varen, som er det tollverdien baserer seg på, kan kun benyttes dersom man faktisk kjenner prisen. Og for å faktisk kjenne den reelle prisen må også alle tilleggselementene og tjenestene vurderes. Her er vi litt tilbake til det vi så på tidligere, såkalt «management-fee» tjenester, der kjøperen i Norge, i tillegg til varer, har blitt fakturert for tjenester levert til kjøperen. Det må da vurderes om dette er tjenester som etter sin art også selger trenger for å kunne frembringe varen og levere den til kjøper, og om tjenestene kan anses som levert til kjøper og således skal holdes utenfor tollverdien, eller om de ikke kan anses levert og regnes som selgers egne kostnader og regnes med i tollverdien. Transaksjonsverdien skal omfatte alle betalinger som er en betingelse for salget av varen, og dette må kunne dokumenteres, ut over det å vise til en fordeling av kostnader som er i tråd med OECDs retningslinjer.

Når man har funnet svaret på det første spørsmålet om hva prisen faktisk er, kan man gå videre til spørsmål 2, om prisen er påvirket av avhengigheten mellom partene. Og her skal transaksjonsverdien godtas hvis importøren kan dokumentere at verdien er tilnærmet lik tollverdien på identiske eller liknende varer. Om det viser seg å være vanskelig, må tollmyndighetene, som det oppfordres til i WCO sine retningslinjer; undersøke de spesielle omstendighetene ved salget. Gjerne ved bruk av internprisingsdokumentasjonen, da denne ofte inneholder nyttig informasjon for tollmyndighetene som kan belyse avhengighetsforholdet.

4.8. Justeringer

I konsernforhold er det veldig vanlig at det foretas etterfølgende endringer av prisen på varer og tjenester som omsettes mellom konsernselskaper for å sikre korrekt internpris for skatteformål. Slike korreksjoner er gjerne regulert i prisjusteringsklausuler i salgsavtalene mellom partene. Dette henger også tett sammen med korrekt fastsettelse av tollverdien. Korreksjonene kan komme i form av tilbakebetalinger eller ekstra innbetalinger, ofte kvartalsvis eller i slutten av året, på bakgrunn av for eksempel mengde kjøpt, og at kjøp over en viss mengde for eksempel utløser en rabatt, eller motsatt.

Hvis disse overføringene eller krediteringene gjelder importerte varer, så skal de regnes med i tollverdien i henhold til tolloven § 7-10 som slår fast at det er den prisen som *faktisk er betalt eller skal betales* som utgjør transaksjonsverdien. Selv om selve beregningen av prisen skjer etter innførselstidspunktet, ekskluderer ikke det ikke bruk av § 7-10-metoden så lenge det er trukket opp tilstrekkelig klare rammer for beregning av prisen.

Dersom selskaper har mange av disse «uforutsigbarhetene» i sin import fra for eksempel konsernmor, har tolletaten mulighet til å gi tillatelse til at endelig fastsettelse av tollverdien utsettes, eller at deler av tollverdien kan deklarerer i ettertid (tolloven § 7-20). Tolletatens praksis er at importselskaper som kjøper varer fra utenlandske konsernselskaper basert på prisjusteringsklausuler for fremtidig vareimport må søke om utsettelse med endelig tollverdifastsettelse frem til prisendringen er foretatt. En innvilget utsettelse vil forutsette at selskapet korrigerer samtlige tolldeklarasjoner gjennom det året som omfattes av prisendringen (Flatåker, 2015).

5 Konklusjon

Formålet med denne oppgaven har vært å belyse knytningen mellom tollverdi og internprising. Gjennom litteratur, guider, artikler og lovgiving, mener jeg at jeg har fått fram materiale som har gitt meg et godt grunnlag for å svare ut problemstillingen om hvordan internprising av varesalg i konsern kan påvirke tollverdien ved import til Norge?

Det er spennende å se at dette også er et fokusområde hos blant annet WCO og norske tollmyndigheter, og med den voksende globale økonomien og den mengden konserninterne varesalg dette drar med seg er det sånn sett helt på sin plass.

At det er en sterk knytning mellom internprising og tollverdi mener jeg kommer klart frem, og likhetene mellom tollverdireglene der man vurderer hvorvidt avhengigheten mellom partene har påvirket prisen, og OECDs retningslinjer der man forsøker å finne «armlengdepris» spiller på de samme prinsippene, og målet

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

Under pkt. 4.5.2 i drøftingskapittelet finner vi også noen tekniske forskjeller, blant annet det at tollverdien skal vurderes på hver *eneste* innførte vare, mens det i det OECD sin TPG åpner for å slå sammen transaksjoner og motregne justeringer, slik at korrekt armlengdepris oppnås over en periode, i tråd med skatteretten.

Internprisingsdokumentasjon fremkommer som et godt verktøy både for den skattemessige og avgiftsmessige siden. Og 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 eller ikke på bakgrunn av forholdet.

Den skattemessige siden virker 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 TPG. 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.

Allikevel løftes internprising som et dagsaktuelt satsningsområde av tolladministrasjoner både i Norge og i andre land, og 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 med nærstående parter. Fellesmålet for de to organisasjonene var å gi en plattform for offentlig og privat sektors representanter til sammen utforske og forsøke å fremme problemene som er identifisert, samt oppmuntre til en global koordinert innsats blant næringslivet, myndigheter, skatteeksperter og tollspesialister.

LITTERATURLISTE

Flatåker, Lars. Artikkel; *Import av varer i konsern – har du kontroll på verdiene?*
(9. april 2015) PWC – Norges skatteblogg

<https://blogg.pwc.no/skattebloggen/import-av-varer-i-konsern-har-du-kontroll-pa-verdiene>

OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2022_0e655865-en

Haarr, T. og Valheim, P. *Vanlige feil ved import og eksport*, Revisjon og Regnskap nr. 1, 2022 s. 52-56.

Ping, L. og Silberztein, C. *Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can we bridge the gap?* World Customs Organisation & OECD Center for Tax Policy and Administration, <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transferpricingcustomsdutiesandvatrulescanwebridgethegap.htm>
Publisert i World Commerce Review, Volume 1, Issue 1, 2007.

Skatteetaten, *Skatteforvaltningshåndboken 2022 – Kapittel 8: Opplysningsplikt for skattepliktige, trekkpliktige mv.* 2022

Roer, A (2015) *Prising av interne transaksjoner i praksis*, Revisjon & Regnskap nr. 6, 2015, s 60 – 63.

Tolletaten, *Tollverdi og internprising*. Veileder, oppdatert 10. september 2021, <https://www.toll.no/no/bedrift/import/beregning/tollverdi/tollverdi-og-internprising/>

World Customs Organization (WCO), *Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing*, 2018. <http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.aspx>