

Tollverdien ved import av varer når partene inngår i samme konsern

Ved vareimport som knytter seg til kjøp og salg mellom selskaper som inngår i samme konsern, oppstår ofte spesielle utfordringer knyttet til tollverdifastsettelsen. Dette gjelder blant annet om hvilken metode som skal anvendes og hva prisendringer som gjøres av skattemessig internprisingshensyn, har å si for tollverdien.



Advokat
Pål Valheim
Ernst & Young Advokatfirma

Jeg vil i artikkelen gi en beskrivelse av reglene på området samt hvilken tilnærming tolletaten har til disse spørsmålene. For ordens skyld vil jeg nevne at Finansdepartementet har fremlagt forslag til ny tollov med nye forskrifter som for tiden er på høring. Det er imidlertid ikke foreslått endringer på dette området.

Tollverdien ved handel mellom konsernselskaper

Ved import av varer påløper det normalt merverdiavgift og for visse typer varer også toll og særavgifter. Toll fastsettes enten på grunnlag av vekt, volum og stykk (spesifikk toll) eller på verdi, avhengig av hvilke varer det gjelder. I Norge er det i dag kun toll på landbruksprodukter, næringsmidler og tekstiler. Toll på landsbruksprodukter og næringsmidler fastsettes på grunnlag av spesifikk toll, mens tollen på tekstiler er basert på verdi. Særavgifter fastsettes kun spesifikt (typisk basert på vekt eller volum), mens merverdiavgift alltid fastsettes på grunnlag av verdi.

Kort om tollverdimetodene

Ved fastsettelse av verdibasert toll og merverdiavgift skal tollovens regler om

tollverdi anvendes. Reglene er basert på den internasjonale tollverdiavtalen som skal gjennomføres i alle medlemsland i Verdens handelsorganisasjon (WTO). Tollverdireglene gir anvisning på seks ulike metoder for å fastsette tollverdien:

1. Transaksjonsmetoden
2. Transaksjonsverdien av identiske varer
3. Transaksjonsverdien av lignende varer
4. Tollverdien fastsatt med utgangspunkt i salgspris i Norge
5. Utreignet tollverdi
6. Alternativ tollverdi

Metodene må prøves i den rekkefølgen som tolloven gir anvisning på. Dersom vilkårene for å anvende metode 1 er oppfylt, må den metoden anvendes. Ellers må neste metode prøves osv.

Hovedmetoden for fastsettelse av tollverdien er imidlertid transaksjonsmetoden. Etter denne metoden skal tollverdien fastsettes på grunnlag av transaksjonsverdien – det vil si prisen ved salg av varer for eksport til Norge, justert for visse kostnader, blant annet fraktkostnader.

Prisen må ikke være påvirket av et interessefellesskap

I utgangspunktet vil transaksjonsmetoden kunne anvendes selv om det foreligger interessefellesskap mellom selger

og kjøper, typisk når de begge inngår i samme konsern. En forutsetning for dette er imidlertid at prisen ikke er påvirket av interessefellesskapet, altså at prisen reflekterer hva den ville ha vært dersom det ikke hadde foreligget noe interessefellesskap (markedspris).

Tolletaten er ikke forpliktet til å legge til grunn dokumentasjon som er utarbeidet for å underbygge at prisen oppfyller skatterettslige krav til internprising (markedspris). Årsaken er at de skatterettslige og tollrettslige metodene er nokså ulike. Tollmyndighetene vil søke å finne korrekt tollverdi for hver enkelt vare som importeres. Skatterettslig er det ikke krav om at det fastsettes en verdi for hver vare i hver enkelt transaksjon. Videre er fokuset i skattemessig internprisingsdokumentasjon på hvorvidt importøren sitter igjen med et passende overskudd. Tollverdireglene fokuserer derimot på selgeren og om denne har fått dekket sine kostnader og hatt en akseptabel fortjeneste.

I mange tilfeller vil imidlertid skatterettslig internprisingsdokumentasjon uansett kunne gi nyttig informasjon om de faktiske forholdene ved vurdering av om prisen er påvirket av interessefellesskapet i forhold til tollverdireglene.

Tolletatens praksis når det foreligger interessefellesskap

Spørsmålet om prispåvirkning oppstår gjerne først når tolletaten i en regnskapskontroll finner at prisen som morselskapet har oppkrevd fra datterselskapet i Norge for varene fremstår lav sett i forhold til lignende varer, eventuelt at morselskapets avansepåslag synes lavt. Hvorvidt prisen er påvirket av avhengighetsforholdet, skal i utgangspunktet avgjøres på grunnlag av en konkret vurdering av omstendighetene ved salget. Tolletaten følger typisk en todelt prosess i denne typen saker:

- Først avklare hva den reelle prisen for varene er
- Dernest eventuelt vurdere om prisen er påvirket av avhengighetsforholdet

Etter den første prosessen vurderes det om den deklarererte tollverdien omfatter den fullstendige betalingen for varene, altså om datterselskapet har foretatt flere overføringer til morselskapet som samlet representerer den reelle prisen på varene. Skulle prisen etter denne fasen fortsatt synes lav, vil neste fase være aktuell. Det foretas da en vurdering av om prisen er påvirket.

Det er imidlertid min erfaring fra konkrete saker at tolletaten sjelden innlater seg på prispåvirkningsvurderinger, men i stedet undersøker om andre betalingsstrømmer enn betalingen i henhold til varekjøpsfakturaen fra morselskapet må anses som delbetaling for varene. Dette har typisk vært tilfellet i de såkalte management fee-sakene, der en rekke importselskaper er blitt etterberegnet for betydelige tollbeløp ved at tolletaten har lagt til grunn at datterselskapets betaling for management fee-tjenester i realiteten var tilleggsbetalinger for varekjøpet som skulle vært inntatt i tollverdien. Etter på denne måten å ha «omklassifisert» tilleggsbetalingene som betaling for varene, fant tolletaten det ikke lenger nødvendig å foreta en prispåvirkningsvurdering. Etter min mening har tolletaten i disse sakene gått for langt ved å stille for høye krav til dokumentasjon for at disse «tilleggsbetalingene» faktisk er

tjenestekjøp som ikke skal inngå i tollverdien. Hvis tolletaten var av den oppfatning at deklarerert tollverdi var feil, burde den i stedet ha gått ut av hovedmetoden og anvendt en av de alternative tollverdimetodene. Jeg viser her til at det følger av tollverdireglene at transaksjonsmetoden ikke kan anvendes dersom prisen på varene er uavklart.

Sammenligningsverdier

Det fremgår av tolloven at den deklarererte transaksjonsverdien uansett skal godtas som grunnlag for beregning av tollverdien dersom importøren kan dokumentere at en slik verdi er tilnærmet lik følgende sammenligningsverdier som finnes på samme eller omtrent samme tid:

- transaksjonsverdien ved salg til uavhengige kjøpere av identiske eller lignende varer for eksport til Norge,
- tollverdien av identiske eller lignende varer fastsatt etter metode 4 som nevnt ovenfor,
- tollverdien av identiske eller lignende varer fastsatt etter metode 5 som nevnt ovenfor

Dersom importen kan fremlegge en av de ovennevnte verdiene, skal det dermed ikke foretas noen nærmere vurdering av omstendighetene ved salget.

Prisendringer som foretas av hensyn til skattemessig internprising

Ved handel mellom nærstående selskaper blir det ofte inngått avtaler om at prisen vil kunne bli justert senere i året for å ivareta skatterettslige krav til at internprisen («TP-endringer») skal reflektere markedspris. Ofte benyttes en metode der overskuddet i kjøpers virksomhet ved årets slutt skal ligge på et visst nivå for at prisen skal anses som markedspris. Størrelsen på overskuddet vil være avhengig av markedsforholdene som vil variere gjennom året og fra år til år. Det er først ved slutten av året at man ser hva overskuddet vil være. Det avtales derfor ofte en samlet prisjustering i slutten av året. For et datterselskap som kjøper og importerer varer fra sitt morselskap i utlandet, vil

TP-endringer som omfatter alt kjøp i løpet av året medføre prisendring på samtlige vareimporter samme år. Avhengig av omstendighetene, vil prisjusteringene innebære økning eller reduksjon av vareprisene.

Det følger av tollverdireglene at det er en forutsetning for å anvende transaksjonsmetoden at prisen er kjent/endelig avklart på importtidspunktet. Når det er inngått prisjusteringsklausuler som nevnt ovenfor, er prisen nettopp ikke endelig fastsatt på importtidspunktet. I utgangspunktet medfører dette at transaksjonsmetoden ikke kan anvendes og at tollverdien må fastsettes på grunnlag av en av de alternative tollverdimetodene. Tolloven gir imidlertid tolletaten hjemmel til å innvilge utsettelse med tollverdifastsettelsen ved bruk av transaksjonsmetoden.

Når det gjelder TP-justeringer som omfatter tidligere importerte og innfortollete varer, legger tolletaten til grunn at tollverdien må korrigeres tilsvarende. Til tross for at tolletaten i andre sammenhenger er noe kritisk til å legge skattemessige internprisingsmetoder til grunn for tollverdien, stiller altså etaten krav om at importøren uten videre skal legge skattemessig begrunnede prisendringer til grunn ved TP-justeringer av tollverdien. TP-justeringer i form av prisøkninger medfører at importøren må innberette importmerverdiavgift og innbetale eventuell toll på prisøkningen. Motsatt gjelder at en prisreduksjon gir grunnlag for refusjon av eventuell toll.

Alle importører som kjøper varer fra utenlandske selskaper, der det er avtalt prisjusteringsklausul, plikter å kontakte tolletaten skriftlig og søke om utsettelse med endelig tollverdifastsettelse. Tolletaten vil ved innvilgelse av søknad oppstille krav til praktisk gjennomføring av tollverdiendringene.

Praksisomlegging

Frem til nylig var kravene til gjennomføring av korreksjonene rimelig enkle. Det var tilstrekkelig at importøren oversendte kopi av de aktuelle tilleggsfakturaene eller kreditnotaene utstedt



I Norge er det i dag kun toll på landbruksprodukter, næringsmidler og tekstiler.

som følge av TP-justeringene, i tillegg til et forslag til endringer av henholdsvis tollverdien og aktuelle importavgifter. Basert på dette, utarbeidet tolletaten én tolldeklarasjon som omfattet prisendringer ved samtlige importter. Denne ble oversendt importøren som benyttet den som dokumentasjon ved korreksjon av importmerverdiavgiften i samme periode.

Fra og med 2021 er imidlertid denne praksisen lagt om, noe som har medført en betydelig administrativ og økonomisk belastning for mange importører. Under henvisning til importørers generelle plikt til å fremlegge korrekte tolldeklarasjoner, ble det fra 2021 oppstilt krav om at hver enkelt av de tidligere innsendte tolldeklarasjonene som omfattes av TP-justeringene må korrigeres. I tillegg ble det stilt krav om at det er importøren selv som har ansvar for å gjennomføre slike korrigeringer ved bruk av såkalt Elektronisk Omberegning («EO») i tolletatens fortollings-

system TVINN. Bruk av EO innebærer at det utstedes og sendes inn helt nye tolldeklarasjoner der tollverdien er korrigeret. Bruk av EO krever særskilt lisens fra tolletaten. De fleste speditører og enkelte andre aktører har skaffet seg slik lisens.

Antall importter gjennom året vil naturlig nok variere betydelig fra importør til importør, fra noen titalls og opp til flere tusen. Det er imidlertid på det rene at en rekke importører har et stort antall importter, der hver av tolldeklarasjonene må korrigeres ved EO. For disse vil kostnadene kunne bli svært store, ettersom de fleste spedisjonsfirmaene opererer med relativt høye priser pr. korrigeret tolldeklarasjon – tidvis opp til kr 700/800 pr. deklarasjon. Til illustrasjon fikk et selskap nylig tilbud fra et spedisjonsfirma om å gjennomføre EO for selskapets importter de siste tre årene for seks millioner kroner. Selskapet fant denne kostnaden svært urimelig – ikke minst fordi sel-

skapets import i all vesentlighet gjaldt importmerverdiavgift som fullt ut er fradragsberettiget i Mva-oppgangen.

EO – en frivillig ordning?

Av tolletatens web-sider fremgår det at EO-ordningen er frivillig, noe som ikke synes å stemme helt med tolletatens praksisomlegging/retningslinjer ved TP-justeringer der kun EO skisseres som korreksjonsmetode. Det viser seg imidlertid at tolletaten fortsatt er åpen for å gjennomføre korreksjonene ved at importører kan søke om dette via Altinn. Problemet er imidlertid at tolletaten nå oppstiller helt andre og svært strenge krav til dokumentasjon for å gjøre korrigeringen. Det kreves nå at importøren skal fremlegge følgende dokumentasjon i denne sammenheng:

- Kopi av samtlige tolldeklarasjoner som er berørt av prisendringene
- Utkast til nye tolldeklarasjoner der tollverdien er endret i hver av dem

- Kopi av innkjøpsfakturaene for samtlige importører

Det er min erfaring at denne fremgangsmåten administrativt og økonomisk er klart mer krevende og kostbar for de fleste importører enn EO og dermed en metode jeg normalt ikke anbefaler. Fremleggelse av helt nye tolldeklarasjoner vil for de fleste importører forutsette at speditør likevel må engasjeres. Kopi av samtlige innkjøpsfakturaer er dessuten svært omfattende for importører med et betydelig antall importører. Jeg kan heller ikke se at det kan være nødvendig å fremlegge innkjøpsfakturaer all den tid korrigeringene inngår som ledd i importørers egenrettingsplikt, med andre ord vil tolletaten kunne etterprøve riktigheten av korrigeringene i et senere boketter-

syn. Etter min mening er disse kravene så rigide at det er nærliggende å reise spørsmålet om de er innført for at importørene uansett velger EO-ordningen.

Hvilken risiko foreligger?

Dersom tolletaten ved en regnskapskontroll avdekker at importøren ikke har korrigert tollverdien i tråd med TP-justeringer, vil det, i tillegg til etterberegning av merverdiavgift og eventuell toll ved prisøkninger, være aktuelt med administrative reaksjoner i form av tilleggstoll og/eller såkalt overtredelsesgebyr.

Avsluttende kommentarer

Etter min mening er tolletatens praksisomlegging ved TP-justeringer svært

uheldig for de næringsdrivende og fremstår som uforholdsmessig tyn- gende. Dette ikke minst når det ved mange importører kun påløper fradragsberettiget importmerverdiavgift. Dersom tolletaten mener alvor når den hevder at den vil gjøre regler og prosedyrer enklere å håndtere for de næringsdrivende, bør etaten se på ordningen på nytt og gjøre korreksjoner av tollverdien som følge av TP-justeringer langt enklere og mindre økonomisk belastende for importørene enn det som gjelder i dag.



Manglende korrigerings av tollverdi i tråd med TP-justeringer vil i tillegg til etterberegning av mva og ev. toll også kunne medføre tilleggstoll og/eller overtredelsesgebyr.