

Et komplisert farvann for norske bedrifter:

# Frihandel etter Brexit

I denne artikkelen skisserer vi reglene i de europeiske frihandelsavtalene som norske bedrifter må forholde seg til fremover, og hvorfor Brexit har gjort dette temaet mer komplisert enn før å forholde seg til.



Advokat  
Per Kirknes  
PwC

Mange trakk et lettelsens sukk da UK og EU på julaften i fjor ble enige om en frihandelsavtale. Litt klabb og babb med nye tollprosedyrer mellom partene måtte man leve med etter nyttår, men det ville i hvert fall ikke bli tollmurer mellom de europeiske landene. Eller var det ikke så enkelt?

Vi har levd med Brexit siden 23. juni 2016, da UKs innbyggere bestemte seg for å forlate EU. Perioden etter dette har vært preget av maktkamp, både mellom partene og på hjemmebane i UK. 31. januar 2020 forlot UK formelt sett unionen, men samtidig startet en overgangsperiode som gjorde at utmeldingen ikke fikk reell effekt før 1. januar 2021. I overgangsperioden fortsatte partene å forhandle om en frihandelsavtale, men det var hele tiden også mulig at det ville bli «No Deal». Heldigvis fikk man halt i land en avtale rett før jul i fjor, til det beste for alle parter.

Det at UK skulle forlate EU satte også andre land i en knipe. Som medlem av EU hadde UK frihandelsavtaler med en lang rekke land, deriblant Norge. Etter at UK trådte ut av EU, måtte land utenfor EU inngå nye bilaterale avtaler med UK for å unngå tollbelastning på handel med varer. Norge inngikk en midlertidig avtale før jul, og er i forhandlinger om en permanent avtale. Dette skal vi komme tilbake til.



Advokatfullmektig  
Teresa Sermak  
PwC

## Frihandel og Spaghetti bowl-effekten

Det er lett å tenke seg «frihandel» som et sammenhengende område som utvides ved hver ny frihandelsavtale som inngås. Begrepet frihandel er imidlertid ikke entydig og presist, og de forskjellige frihandelsavtalene er heller ikke like. Den utviklingen man har hatt de siste 30 årene, med stadig flere bilaterale frihandelsavtaler, har blitt kalt en «Spaghetti bowl effect». Begrepet sammenligner sammenfiltringen av spaghetti i en bolle og mangelen på koordinering av forskjellige frihandelsavtaler. Kritikere hevder at avtalene lager et usammenhengende nett av regler som ikke alltid fremmer frihandel, og at det ville vært bedre å fremforhandle generelle tollnedsettelse gjennom GATT. Det har imidlertid vist seg lettere å bli enige bilateralt enn globalt, og det er ikke noe som tyder på at det blir færre frihandelsavtaler fremover.

Selve spaghetti-effekten ser man først når man går inn i detaljene i avtalene. Vi skal se nærmere på disse etter hvert, men kan allerede nå røpe at avtaleverket er teknisk komplisert og detaljert. Reglene tar stort sett utgangspunkt i bilateral handel, og varer som går frem og tilbake mellom to land (eller grupper av land, slik som EU), men moderne produksjon, distribusjon og salg av varer skjer ofte fra flere land, og de er ikke nødvendigvis parter i samme frihandelsavtale.

Når reglene i hver enkelt avtale er kompliserte, blir det selvsagt ikke bedre hvis man må bruke flere avtaler samtidig. Etter Brexit vil norske bedrifter måtte forholde seg til følgende avtaler for handel i Europa:

- EØS-avtalen
- EU – UK-avtalen (Trade and Cooperation Agreement, «TCA»)
- Frihandelsavtalen mellom Norge og UK

Det er mangelen på koordinering mellom disse avtalene som vil være utfordrende, og som vi vil prøve å belyse i denne artikkelen.

## Generelt om frihandelsavtaler

Globalt reguleres frihandel av GATT-avtalen, som administreres av WTO. I henhold til GATT er det ikke lov å diskriminere handelspartnere, og man skal gi alle WTO-medlemmer like gode tollmessige vilkår som det landet som blir best behandlet (Most-favoured nation rule). Det er imidlertid et viktig unntak fra denne regelen: Man kan behandle enkelte land bedre dersom man inngår en frihandelsavtale som oppfyller vilkår fastsatt i GATT.

En frihandelsavtale er en avtale mellom to eller flere land der landene blir enige om visse forpliktelser og forenklinger som påvirker handelen dem imellom. Frihandelsavtaler inneholder ofte regler om handel med både varer og tjenester, i tillegg til konkurranse-regler, offentlige anskaffelser, investeringer, immaterielle rettigheter mv.

I denne artikkelen skal vi konsentrere oss om reglene som gjelder handel

med varer. Hovedformålet med frihandelsavtaler har vanligvis vært å sikre markedsadgang og konkurransedyktige vilkår i handel med varer mellom partene. Dette skjer ved reduksjon eller eliminering av tollsatser. For enkelte produkter kan det også være aktuelt med lettelsers innenfor visse kvoter.

Hver enkelt frihandelsavtale har bestemmelser om vareomfang, dvs. hvilke varetyper partene har blitt enige om frihandel med. Frihandelsavtalene dekker ikke nødvendigvis alle varetyper, og partene kan være enige om særlige vilkår for at enkelte varer skal være omfattet. Det er heller ikke alle frihandelsavtaler som gir like lettelsers på begge sider.

### Preferensiell opprinnelse – hva er det?

For å kunne nyte godt av tollfrihet eller lettelsers ved import av varer i henhold til en frihandelsavtale, må varen ha opprinnelse i henhold til avtalen. Opprinnelse er ikke det samme som at varen rent fysisk blir solgt og transportert fra den ene avtaleparten til den andre. Det må noe mer til som knytter produksjonen av varen til avtalepartene.

Hver frihandelsavtale har detaljerte bestemmelser som regulerer hva som skal til for å oppnå opprinnelse etter avtalen. I denne artikkelen kan vi ikke gå inn på alle reglene, men har nedenfor skissert de viktigste prinsippene.

### Utvunnet i sin helhet eller tilstrekkelig prosessert

Det er typisk to hovedregler som ligger til grunn for at en vare får status som opprinnelsesprodukt i henhold til frihandelsavtale. Produktet skal enten være:

- «Fremstilt i sin helhet» i ett av landene som har inngått avtalen, eller
- «Tilstrekkelig bearbeidet eller foredlet» innenfor området som frihandelsavtalen gjelder

Frihandelsavtalene regulerer spesifikt hva som skal til for at noe er fremstilt i sin helhet. Bestemmelsene dekker typisk fisk som er fisket, dyr som er



*Produksjon og handel med varer etter 1. januar er regulert av tre frihandelsavtaler i stedet for én,*

alet opp, grønnsaker som er dyrket og mineraler som er utvunnet. For Norges del vil f.eks. fisk som er fisket i Norge være ansett som fremstilt i sin helhet, men vel og merke bare dersom fisken er fisket av norske fartøy.

Mange varer blir fremstilt av råvarer, komponenter osv. fra andre land. Frihandelsavtalene omtaler dette som «materialer», og hver avtale inneholder en liste over hva som er tilstrekkelig bearbeiding eller foredling for at ferdigvarer ( gjerne omtalt som «produkter») basert på materialer fra andre land skal oppnå opprinnelsesstatus. Listen tar utgangspunkt i varenumrene i tolltariffen, og det er forskjellige regler for forskjellige typer produkter. Dette kalles «listeregler», og de vanligste reglene er:

- **Posisjonsskifte** – Det eksporterte produktet må klassifiseres i en annen posisjon i tolltariffen enn komponenter fra tredjeland som er brukt i produksjonen.
- **Verdiøkning** – Verdien av materialer fra tredjeland må ikke overstige en viss prosentandel av prisen på den eksporterte varen.

For noen produkter har man en kombinasjon av disse reglene. Mange produkter har to alternative regler (som gjerne er posisjonsskifte eller verdiøkning), og det er en del produkter som har mer spesifikke beskrivelser av produksjonsprosessen som må til.

I tillegg til listereglene har frihandelsavtalene vanligvis en generell «toleranseregel», som innebærer at det uansett er lov med en liten andel tredjelandsmaterialer (ofte 10 %). På den annen side inneholder avtalene også en regel om utilstrekkelig bearbeiding, som tilsier at en del enkle prosesser (sortering, vasking osv.) ikke gir opprinnelse selv om produktet skulle øke nok i verdi til å tilfredsstille listereglene.

### Kumulasjon

Frihandelsavtaler handler om å gi hverandre fordeler, og dette gjelder ikke bare salg av ferdigvarer, men også innsatsfaktorer i produksjonen. Som nevnt over kan for mye materialer fra tredjeland ødelegge for et produkts opprinnelse. Kumulasjon gjør at materialer fra land som er omfattet av kumulasjonsordningen ikke regnes som tredjelandsmaterialer, og i stedet sidestilles med materialer som har opprinnelse i det landet produksjonen finner sted. Det er forskjellige typer av kumulasjon, der disse er de viktigste for Norge:

**Bilateral kumulasjon** – Dette innebærer at man i det eksporterende landet kan bruke materialer fra det landet varen skal eksporteres til. Et eksempel her er produksjon av produkter i Norge ved bruk av materialer fra EU. Her vil produktet vanligvis få EØS-opprinnelse selv om verdiøkningen i Norge ikke tilfredsstiller listereglene.

**Diagonal kumulasjon** – Diagonal kumulasjon er statenes svar på spaghetti-problemet som vi skisserte innledningsvis. Dersom man f.eks. har frihandelsavtaler mellom land A-B, A-C og B-C, kan de tre landene bli enige om å koble disse avtalene sammen, ha identiske opprinnelsesregler og tillate bruk av materialer fra alle de tre landene for å oppnå opprinnelse for sluttprodukter.

**Full kumulasjon** – Dette er en ytterligere utvidelse av diagonal kumulasjon, der partene også aksepterer at bearbeiding av komponenter kan foregå i flere land.

Både diagonal kumulasjon og full kumulasjon fører til at man i praksis får ett stort frihandelsområde (men friheten innenfor området er enda større med full kumulasjon). Norge har i dag full kumulasjon med EU og EFTA-landene gjennom EØS-avtalen, mens vi (sammen med EU og Sveits) har diagonal kumulasjon med landene rundt Middelhavet som ikke er en del av EU.

### Direkte transport/territorialitets-prinsippet

En vare kan oppnå opprinnelsesstatus, men etterpå miste den på veien! I de fleste opprinnelsesavtaler er det et krav for å oppnå opprinnelsesstatus at varen er sendt direkte mellom opprinnelseslandet og innførselslandet. Våre dagers komplekse forsyningskjeder øker risikoen for at varer som i utgangspunktet skulle hatt preferensiell behandling likevel ikke oppfyller vilkårene.

### Faktisk opprinnelse + gyldig dokumentasjon = rett til preferansetoll

Det er ikke tilstrekkelig å oppfylle de materielle opprinnelsesreglene vi har skissert over for å oppnå preferansetollbehandling. Det kreves også at eksportøren gir importøren et gyldig opprinnelsesbevis. Opprinnelsesbevisene er vanligvis av to hovedtyper:

- Varesertifikat
- Fakturaerklæring

Som vi skal se, er ikke dokumentasjonsreglene de samme i alle frihandelsavtalene. Dette kan virke som en teknisk detalj, men det er faktisk avgjørende å ha oversikt over disse detaljene før eksporten finner sted.

### EØS-avtalen

Norges viktigste frihandelsavtale er EØS-avtalen. Avtalen trådte i kraft 1. januar 1994 og samler EUs medlemsstater og de tre EFTA-statene Island, Liechtenstein og Norge i et felles marked (det «indre marked»). EØS-avtalen gir i hovedsak full tollfrihet for varer som faller inn under kapittel 25 til 97 i tolltariffen, dvs. alle andre varer enn landbruksprodukter og fisk. Det er også mer begrensede lettelse for

bearbeidede landbruksprodukter spesifiserte i Protokoll 3 og fisk spesifisert i Protokoll 9.

### Opprinnelsesregler i EØS-avtalen

Som i andre frihandelsavtaler, får produkter opprinnelsesstatus hvis varen er fremstilt i sin helhet i EØS-området eller tredjelandsmaterialer er tilstrekkelig bearbeidet eller foredlet i EØS-området.

I hvilken grad man kan benytte materialer fra tredjeland og hvordan de må bearbeides for å oppnå opprinnelsesstatus, er nærmere beskrevet i listereglene i vedlegg II til EØS-avtalen. Listereglene tar utgangspunkt i produktets posisjonsnummer i tolltariffen (de fire første sifrene i varenummeret). Det er derfor nødvendig å identifisere posisjonsnummeret for det eksporterte produktet før man kan vurdere om bearbeidningen har medført at produktet får EØS-opprinnelse.

EØS-avtalen inneholder en bestemmelse om utilstrekkelig bearbeiding. Avtalen inneholder også en toleranseregel som innebærer at det vanligvis er lov med 10 % tredjelandsmaterialer, uavhengig av den konkrete listereglene som gjelder for ferdigproduktet. Toleranseregelen gjelder ikke varer i kapittel 50–63.

### Kumulasjon i EØS-avtalen

Mellom partene i EØS-avtalen er det full kumulasjon, dvs. at det ikke har noen betydning hvor i området materialer har opprinnelse eller bearbeiding blir utført. Det er i tillegg diagonal kumulasjon mellom EU, EFTA og en rekke land rundt Middelhavet som ikke er medlemmer av EU, bl.a. Albania, Algerie, Egypt, Israel, Jordan, Libanon, Marokko, Syria, Tunisia, Tyrkia, Ukraina og Palestina. Diagonal kumulasjon (på tvers av frihandelsavtaler) er mulig fordi landene har blitt enige om å harmonisere opprinnelsesreglene i avtalene i Opprinnelseskonvensjonen, også kalt PEM-konvensjonen.

Denne diagonale kumulasjonen innebærer at hele Europa, og en del land i

Midtøsten og Nord-Afrika er ett stort frihandelsområde – eller – slik var det helt til frem til Brexit.

I EØS-avtalen (og PEM) er det et krav om direkte transport. For at varen ikke skal miste sin opprinnelsesstatus, kan den bare transporteres via land som inngår i kumulasjonsordningen. Transport, omlasting eller midlertidig lagring i andre land er imidlertid lov dersom varene forblir under tollvesenets kontroll i det aktuelle landet. Så lenge hele Europa var med i kumulasjonsområdet, var varetransport uproblematisk. Etter Brexit vil det være særlige hensyn å ta ved transport både gjennom UK og Norge.

### Dokumentasjon i EØS-avtalen

I EØS-avtalen er det to typer opprinnelsesbevis:

- Varesertifikat EUR.1/ EUR-MED
- Fakturaerklæring

EUR.1 er et skjema som må fylles ut av eksportøren og attesteres av eksportlandets tollmyndigheter. EUR-MED er tilsvarende dokument for produkter som inneholder materialer med opprinnelse ihht. Middelhavskumulasjon. Fakturaerklæring er en standardtekst som påføres av eksportøren på fakturaen. Det er adgang til å bruke fakturaerklæring hvis eksportøren har autorisasjon som «godkjent eksportør» fra tollmyndighetene.

Det er viktig å være klar over at kravene til dokumentasjon både gjelder den som skal eksportere et ferdigprodukt og den som skal eksportere materialer som gjennom kumulering skal bidra til opprinnelse for ferdigproduktet. En produsent i Norge må derfor både sørge for å utstede gyldige opprinnelsesbevis selv, og at ev. underleverandører fra f.eks. EU har utstedt tilsvarende dokumentasjon. Det er i tillegg et system med nasjonale leverandørerklæringer for opprinnelse, men dette går vi ikke nærmere inn på.

### Forbud mot drawback

Dersom man skal bearbeide varer og utstede opprinnelsesbevis i henhold til EØS-avtalen, kan man ikke søke om

fritak for eller refusjon av toll man har betalt på tredjelandsmaterialer. Dette kalles forbud mot drawback.

## TCA-avtalen

Handels- og samarbeidsavtalen mellom EU og Storbritannia (UK-EU Trade and Cooperation Agreement, TCA) som gjelder fra 1. januar 2021, gir full tollfrihet på alle typer produkter som oppnår opprinnelse etter avtalen. På andre områder enn toll er imidlertid avtalen langt mindre omfattende enn EØS-avtalen, uten at vi skal gå inn på det her.

### Opprinnelsesregler i TCA-avtalen

Varer kan få opprinnelsesstatus etter TCA dersom:

- Varene er fremstilt i sin helhet i EU eller UK
- Varene er tilstrekkelig bearbeidet i EU eller UK i henhold til listereglene i avtalen

En del av listereglene i TCA er lik reglene i EØS-avtalen og PEM-konvensjonen, men mange er også forskjellige. Her er ett eksempel:

EØS-avtalen	TCA-avtalen
85.01. Elektriske motorer og generatorer (unntatt generatoraggregater) Fremstilling hvor: – verdien av alle anvendte materialer ikke overstiger 40 % av ferdigvarens pris fra fabrikk, og – uten å overstige ovennevnte verdibegrensning, verdien av alle anvendte materialer som tariffes under posisjon 85.03 utgjør høyst 10 % av ferdigvarens pris fra fabrikk Eller: Fremstilling hvor verdien av alle anvendte materialer ikke overstiger 30 % av ferdigvarens pris fra fabrikk	85.01–85.02 Fremstilling hvor: • alle anvendte materialer skifter posisjon, unntatt ikke-opprinnelsesmaterialer fra heading 83.03; Eller • fremstilling hvor verdien av alle anvendte materialer ikke overstiger 50 % av ferdigvarens pris på fabrikk

Det er også flere andre forskjeller mellom opprinnelsesreglene i TCA og PEM-reglene. Vi skal ikke gå inn på alle detaljene her, men kan f.eks. nevne at toleranseregelen er annerledes for enkelte produktgrupper.

- Varen i kapittel 2 og 4 til 24 (bortsett fra bearbeidede fiskerivarer i kapittel 16), opprettholder opprinnelse ved bruk av tredjelandsmaterialer dersom den totale vekten av materialene ikke overstiger 15 % av produktets vekt

Det er etter vår vurdering ikke dramatiske forskjeller i opprinnelsesreglene mellom de to avtalene, men nok til at eksportører må sjekke reglene i begge avtaler. Problemet for bedriftene er detaljgraden i regelverket, der det er forskjellige regler for forskjellige produkter.

### Kumulasjon

TCA har foreløpig bare regler om bilateral kumulasjon, dvs. at produsenter i UK kan bruke EU-materialer og omvendt. Det betyr at materialer fra f.eks. Norge eller Sveits vil anses som tredjelandsmaterialer etter avtalen. Det er mulig man blir enige om regler om diagonal kumulasjon etter hvert, slik at TCA i større grad kan inngå i systemet med frihandelsavtaler i Europa og rundt Middelhavet. Uten koordinering av opprinnelsesreglene med reglene i PEM, kan det imidlertid bli vanskelig å få til en slik kumulasjon mellom avtalepartene.

Direkte transport-regelen man finner i EØS-avtalen er i TCA-avtalen erstattet med et «non-alteration»-prinsipp. For å oppnå preferensiell behandling, må det

godtgjøres at varene ikke har blitt endret i et tredjeland. Produkter kan imidlertid omlastes eller midlertidig lagres, så lenge de forblir under tollvesenets kontroll. Så vidt vi kan se er regelens faktiske innhold i realiteten det samme som «direkte transport»-regelen.

### Dokumentasjon i TCA-avtalen

TCA har egne regler som gjelder dokumentasjon av opprinnelse, der preferensiell tollbehandling kan søkes basert på:

- a. «Opprinnelseserklæring» utstedt av eksportør
- b. Importørens kunnskap om at produktet har opprinnelse ('Importer's knowledge')

Opprinnelseserklæringen tilsvarer fakturaerklæringen i EØS-avtalen, med en standardtekst som påføres faktura eller tollfaktura.

Eksportøren må ha en særlig godkjenning fra tollmyndighetene for å bruke opprinnelseserklæring, men godkjenningen er ikke den samme som etter EØS-avtalen (godkjent eksportør). I EU vil godkjenningen være eksportørens registrering i systemet REX. Eksportøren kan registrere seg i REX i det landet der eksportøren har EORI-nummer (Economic Operator Registration and Identification). I Storbritannia vil eksportøren kunne bruke UK EORI-nummer direkte til å utstede opprinnelseserklæring.

Det vil nok kunne oppstå risiko for sammenblanding av systemet med godkjente eksportører vs. registrering i REX fremover, der eksportører fra EU må passe på å bruke riktig registrering for eksport til ulike land. Dette kan også være aktuelt for norske bedrifter som selger varer som blir eksportert fra EU.

Alternativet «Importer's knowledge» er annerledes enn i EØS-avtalen. For å kunne bruke «Importer's knowledge» som grunnlag for opprinnelse, må eksportøren ha informert importøren om varens faktiske opprinnelse. Vi ser for oss at dette kommersielt ikke er så

gunstig for eksportøren, da det gir risiko for å måtte oppgi opplysninger om marginer, underleverandørers priser osv.

### **Drawback – tilbakebetaling av toll**

I motsetning til EØS-avtalen, er det ikke et forbud mot restitusjon av eller fritak for toll under TCA-avtalen. Der- som det er betalt toll ved import av et produkt som inngår som en innsatskomponent i en ferdigvare som senere eksporteres, kan det søkes om å få tilbakebetalt toll på den importerte delen. Her ligger det muligheter for besparelser for produsenten som man ikke finner i andre frihandelsavtaler.

### **Nord-Irland**

Det er egne regler om forholdet mellom Nord-Irland, Irland og UK. Dette var nødvendig for å unngå en hard grense mellom Irland og Nord-Irland og beskytte den såkalte Langfredagsavtalen. Vi går ikke inn på disse spesialreglene, fordi reglene sannsynligvis får begrenset betydning for norske virksomheter.

### **Avtalen mellom Norge og UK**

I og med Storbritannia forlot EU, var landet fra 1. januar heller ikke en del av EØS-avtalen. Det betyr at Norge måtte bli enig med UK om en bilateral frihandelsavtale for å unngå toll på handel mellom landene. Forhandlingene om en slik avtale kunne i realiteten ikke komme i gang før UK og EU var blitt enige om sin avtale, og Norge og UK inngikk derfor i desember en midlertidig avtale om tollfrihet på varer. Den såkalte «broavtalen» gjelder fra 1. januar og i en overgangsperiode på inntil 12 måneder.

Avtalen har samme vareomfang som EØS-avtalen, dvs. full tollfrihet for industrivarer og en del kvoter og andre spesialordninger på landbruksprodukter og fisk. Avtalen har også de samme opprinnelsesreglene som i EØS-avtalen (dvs. reglene fra PEM-konvensjonen).

Reglene om kumulasjon er hentet fra PEM-konvensjonen. Ordlyden i disse bestemmelsene passer imidlertid ikke

så godt i den bilaterale avtalen mellom Norge og UK, da UK ikke lenger er en del av kumulasjonsområdet som PEM-reglene i utgangspunktet gjelder. Så vidt vi kan se tilsier reglene at materialer med EU-opprinnelse kan brukes til å oppnå norsk opprinnelse for produkter som blir ferdigstilt i Norge og eksportert herfra. Det er mindre krav til bearbeiding av slike materialer enn materialer fra f.eks. Kina. Kumuleringen går imidlertid ikke så langt som innenfor EØS, og så vidt vi kan se vil ikke ferdigvarer med EU-opprinnelse kunne få norsk opprinnelse etter «broavtalen» ved videresalg og transport fra Norge til UK.

Norge og UK forhandler også om en permanent frihandelsavtale. Det er foreløpig ikke klart hva denne avtalen vil gå ut på. Når det gjelder opprinnelsesreglene, vil det kanskje være best for norske bedrifter om man kunne bruke PEM-reglene (for å unngå flere regelsett). I og med at TCA bruker avvikende opprinnelsesregler fra PEM, er det imidlertid mulig UK vil presse på for å få tilsvarende regler som dette i den bilaterale avtalen med Norge.

Det er heller ikke klart om man kan få til kumuleringsregler i den nye avtalen. «Broavtalen» synes å legge opp til en viss form for kumulering, ved at innsatsfaktorer fra EU ikke regnes som tredjelandsmaterialer ved eksport av produkter til UK (og vice versa). Det kan tenkes tilsvarende regler i den permanente avtalen. Det kan eventuelt tenkes at Norge, UK og EU på sikt blir enige om mer omfattende kumulasjonsordning mellom alle tre avtalene. Det siste alternativet synes imidlertid ikke å være sannsynlig på kort sikt.

### **Særlig om fisk**

Det kunne vært skrevet en egen artikkel om Norges posisjon når det gjelder fiske og handel med fisk. I denne sammenhengen skal vi bare skissere hvor Norge står for øyeblikket når det gjelder frihandel med fisk til våre viktigste handelspartnere.

Ved salg til EU har norske eksportører gjennom EØS-avtalen og diverse andre

avtaler tollfritak for hvit fisk og en nedsatt tollsats (som varierer mellom produktene, og også er avhengig av kvoter) for bearbeidede fiskeprodukter. For laks er det ikke tollfritak, og tollsatsen her er på 2 %.

Fisk fra UK kan importeres tollfritt til EU etter TCA.

I den midlertidige «broavtalen» er tollreglene fra EØS-avtalen videreført inntil videre mellom UK og Norge. I de videre forhandlingene er selsagt Norge interessert i å redusere eller fjerne tollsatsene på de produktene som fortsatt er tollbelagte, særlig på bearbeidede fiskeprodukter. UK har så vidt vi forstår signalisert at det kan være aktuelt, men at Norge da må gi lettelse på import av landbruksprodukter fra UK. Dette skal det bli spennende å følge videre, da Regjeringen i dette spørsmålet ser ut til å måtte balansere forholdet mellom bønder og fiskere i Norge.

Vi nevner også at det ble inngått en rammeavtale om fiskerisamarbeid mellom Norge og UK 30. september 2020. Avtalen regulerer adgang til hverandres jurisdiksjonsområder og bytte av fiskekvoter. Videre skal partene i tråd med avtalen samarbeide om kontroll, lisensiering og forskning.

### **Noen eksempler på konsekvenser for norske bedrifter**

Fremover vil det være utfordrende for norske bedrifter (og bedrifter utenfor Norge) å forholde seg til tre forskjellige frihandelsavtaler som ikke er koordinerte. Avtalene vil sannsynligvis ikke være veldig forskjellige i realiteten, men ved så komplekse regelverk som vi her snakker om, kreves det en innsats hos bedriftene for å sjekke at man oppfyller både de materielle og formelle reglene for å utstede opprinnelsesbevis. Denne jobben må fremover gjøres to eller tre ganger i stedet for én. Etter å ha sjekket, må man også implementere de forskjellige frihandelsavtalene i bedriftens systemer, slik at man sørger for at riktig regelsett blir brukt på riktig handel.

Opprinnelsen vil alltid være bestemt av avtalen mellom landet som varene skal eksporteres fra og landet som varene skal importeres til. Dersom en norsk bedrift produserer varer både i Norge og Polen, vil det f.eks. være forskjellige regler som gjelder ved salg til kunder i UK fra de to lokasjonene. Det vil også være forskjellige autorisasjoner for å utstede opprinnelsesbevis.

Det er også viktig å være klar over at UKs uttreden av EU betyr at landet heller ikke er med i diverse godkjenningsordninger for produkter. Dette kan få innvirkning blant annet ved import/eksport av landbruksprodukter, fisk, veterinær- og legemiddelprodukter, kjemikalier og kosmetikk.

Det er vanskelig å forutse alle utfordringene norske bedrifter vil ha som følge av at man fremover vil ha tre forskjellige frihandelsavtaler, men vi tror i hvert fall følgende scenarier kan være av interesse:

#### Eksempel 1

**En norsk bedrift kjøper et ferdigprodukt med UK-opprinnelse. Produktet blir senere eksportert til EU.**

Produktet kan importeres til Norge tollfritt pga. midlertidig vareavtale. Dersom varen senere skal selges eller transporteres til EU, er det bestemmelsene i EØS-avtalen som gjelder. Siden det ikke er kumuleringsregler mellom «broavtalen» og EØS-avtalen, vil varen være ansett som et tredjelandprodukt, som det må betales toll på i EU. For å tilpasse seg de nye reglene, blir det norske selskapet nødt til å se på om varene: a) kan transporteres direkte fra UK til EU, eller b) kan lagres på toll-lager i Norge, for å tilfredsstillere reglene om at varer under «direkte transport» skal være under tollmyndighetenes kontroll.

#### Eksempel 2

**En norsk bedrift kjøper komponenter fra UK som brukes til å produsere et ferdigprodukt i Norge. Det ferdige produktet eksporteres til EU.**

Komponenter med UK-opprinnelse kan importeres tollfritt til Norge pga. «broavtalen». For å vite om ferdigpro-

duktet kan eksporteres tollfritt, må det imidlertid sjekkes om ferdigvaren har preferensiell opprinnelsesstatus etter EØS-avtalen. Det vil da være listeregelen for det aktuelle produktet som avgjør dette, og i den sammenheng vil komponentene fra UK regnes som tredjelandsmaterialer (som ikke bidrar til opprinnelse). Denne endringen kan gjøre at den norske eksportøren må vurdere om det er mulig å kjøpe de samme komponentene fra andre leverandører som befinner seg i EU – eller om det lønner seg å flytte hele produksjonen til EU, der UK-komponentene kan importeres tollfritt etter TCA.

#### Eksempel 3

**En norsk bedrift kjøper et ferdigprodukt fra EU. Produktet blir først transportert til Norge og senere eksportert til UK.**

Dette kan f.eks. være aktuelt i forbindelse med varer som skal ut på britisk sokkel, og som først sendes til baser i Skottland.

Hvis en norsk bedrift kjøper et ferdigprodukt i EU og importerer det til Norge før det eksporteres til UK, mister varen sin EU-opprinnelsesstatus. Etter TCA kan varen bare gå gjennom et tredjeland (som Norge vil være i denne forbindelse) hvis varen etter «non-alteration»-regelen har vært under tollvesenets kontroll i Norge. Varen vil heller ikke ha mulighet for norsk opprinnelse etter «broavtalen», fordi den ikke tilfredsstillere vilkåret om minimal bearbeiding.

På dette området kan det også bli mer aktuelt enn tidligere å bruke toll-lagerordninger i stedet for å fortolle inn varer. Dette gjelder både i Norge og UK.

#### Eksempel 4

**En norsk bedrift får produsert et produkt i EU som skal eksporteres direkte til UK.**

Denne kategorien omfatter egentlig flere forskjellige tilfeller. Det vi tenker på er imidlertid et tilfelle der en norsk bedrift kjøper inn et eller flere av materialene som er nødvendige for produksjonen av ferdigvaren. Her vil den norske bedriften ofte få en forplik-

telse til å registrere seg for mva i produksjonslandet, særlig dersom råvarene kjøpes fra andre EU-land. I henhold til TCA vil produktet kunne få EU-opprinnelse (dersom det tilfredsstillere listereglene), men det kan tenkes at komponenter fra Norge kan ødelegge for dette. Det kan også tenkes at det oppstår komplikasjoner knyttet til utstedelsen av opprinnelsesbevis og faktisk beregning av om opprinnelsesreglene er oppfylt.

For hvem skal stå som formell eksportør, hvem skal være autorisert for å utstede opprinnelseserklæring og hvilken pris er det man skal ta utgangspunkt i når man skal beregne mengden av tredjelandsmaterialer i prosent av ferdigvarens pris?

#### Eksempel 5

**En norsk bedrift får produsert et produkt i EU, der det også inngår komponenter fra UK. Varen selges til en kunde i et ikke-EU land.**

Her er problemstillingen de andre frihandelsavtalene EU har med forskjellige land. I en del tilfeller er det viktig for den norske bedriftens kunde at varene har EU-opprinnelse, fordi man kan oppnå toll-lettelser i importlandet. Dette gjelder f.eks. dersom man har kunder i Canada. Bruk av materialer fra UK kan fra 1. januar ødelegge opprinnelse etter frihandelsavtalen mellom EU og Canada, og gjøre at disse materialene heller bør kjøpes fra andre leverandører.

#### Eksempel 6

**En norsk eksportbedrift leverer varer ferdig fortollet til kunder utenfor Norge.**

En god del norske bedrifter er registrert i f.eks. Sverige eller Danmark for å kunne fortolle varer i EU og levere dem ferdig fortollet i EU. Fra 1. januar kan ikke en slik ordning brukes for salg til kunder i UK. Det medfører for det første at den norske eksportøren må registrere seg i UK (dersom man ønsker å fortsette med «fritt levert»-leveringsbetingelser). For det andre vil det være viktig at varene som skal til EU, ikke først importeres til EU, selv om transporten rent faktisk går den veien. Grunnen til det siste er at en

innfortolling i EU vil kunne føre til at vilkåret om direkte transport i «bro-avtalen» ikke lenger er oppfylt.

### Konklusjon

Som vi har søkt å belyse i denne artikkelen, er reglene om tollmessig opprinnelse svært komplekse og detaljerte. Vi tror få norske bedrifter har satt seg inn

i de reglene vi har fra før gjennom EØS-avtalen. Dette skyldes nok delvis at EØS-avtalen har liberale regler for kumulasjon i hele Europa, som gjør at man veldig ofte vil oppnå preferansetollbehandling, og delvis at produksjonen foregår i EU (og ikke i Norge).

Når produksjon og handel med varer etter 1. januar er regulert av tre frihan-

delsavtaler i stedet for én, tror vi det vil kreve økt oppmerksomhet fra både norske og utenlandske bedrifter. Kanskje kommer det regler om økt koordinering etter hvert, men vi er ikke overbevist om dette så langt. Det er i den sammenheng viktig å huske på at noe av grunnen til Brexit var at britene ikke ønsket å følge EUs regler, men heller ha sine egne.

Hvor raskt går skiftet og hva påvirker endringstakten?

# Digitalisering i revisjonsbransjen



Professor  
Aasmund Eilifsen  
Norges Handelshøyskole



Førsteamanuensis  
Finn Kinserdal  
Norges Handelshøyskole

De er ledere av forskningsprosjektet Digital Audit, Norges Handelshøyskole.

Det er liten grunn til å tro at de store revisjonsselskapene med sine ressurser og evner til fornying ikke vil makte å omstille seg til en digital revisjon. Likevel er det overraskende hvor lite bruk det er av digitale verktøy på revisjonsoppdragene. Det reiser spørsmålet om omstillingen går fort nok og hvordan barrierene mot omstilling kan bygges ned.

### Forskningsprosjektet DigAudit

NHHs forskningsprosjekt DigAudit har kartlagt holdninger til og bruken av digitale revisjonsverktøy blant revisorer. Forskningsfokuset er nå på å få en dypere forståelse for hva som bestemmer endringstakten i den digitaliserte transformasjonen av revisjonen og hvordan denne kan forseres.

Parallelt fornyes MRR på NHH der studentene blir trent i hvordan digitale verktøy kan brukes i revisjonen.

I denne artikkelen pekes det på at revisjonsbransjen har spesielle utfordringer knyttet til at den er en gjennomregulert bransje underlagt strengt tilsyn og at oppdragsansvarlig revisor ikke har sterke incentiver og kan også ha bevisst eller ubevisst motstand mot å ta i bruk nye analytiske verktøy og teknikker. Det første kan selskapene gjøre lite med, men de kan selv gi sterkere incentiver og bygge ned barrierer i organisasjonen som påvirker endringstakten til en digital revisjon.

NHHs forskningsprosjekt Digital Audit (DigAudit) finansiert av Norges Forskningsråd (NFR) gjennomføres i samarbeid med de fem store revisjons-selskapene og Den norske Revisorfore-

ning, se mer på: [nhh.no/en/research-centres/digaudit](http://nhh.no/en/research-centres/digaudit).

Forskningsprosjektet har to hovedformål: 1) Fremskaffe kunnskap om fordeler og utfordringer ved en digitalisert revisjon og få økt innsikt i hva som påvirker de digitale endringsprosessene og 2) innovere masterutdanningen for revisorer slik at fremtidens revisorer er best mulig rustet til en karriere i en digitalisert revisjons- og virksomhetsvirkelighet.

### Status for bruk av digitale verktøy i revisjonen

Basert på revisjonen av 2017-årsregnskapet ble bruken av digitale verktøy i