

formen er egenprodusert. Da vil det i så fall være snakk om utnyttelse av et driftsmiddel innenfor samme rettssubjekt. Dersom IT-plattformen er en tjeneste som anskaffes, så vil avgiftsplikt i Norge bero på om tjenesten leveres til mottaker hjemmehørende i Norge eller i utlandet – altså om det er selskapets hovedkontor i Norge eller filial i utlandet som er mottaker av tjenesten. I sistnevnte tilfelle vil tjenesten være avgiftsfri i Norge. Hvis mottaker derimot er selskapets hovedkontor i Norge, så vil det påløpe merverdiavgift på anskaffelsen i Norge selv om tjenesten

er til bruk i utlandet, og avgiften vil da være fradragsberettiget kun i den grad tjenesten kan anses for å være til bruk i selskapets registrerte virksomhet i Norge.³² I tillegg vil filialens bruk av tjenesten være underlagt avgift i utlandet, slik at det også her vil oppstå risiko for dobbel avgift.

Avsluttende merknader

Avgrensningen av den norske avgiftsplikten for tjenester kjøpt i utlandet til bruk i Norge mot tilfellene hvor tjenes-

32 Jf. mval. § 8-1.

ten er underlagt avgift i utlandet, fremstår som en god regel. En tilsvarende avgrensning har vi ikke for tjenester kjøpt i Norge til bruk i utlandet. Samtidig viser gjennomgangen over at avgiftsplikten på dette området har utviklet seg ganske ulikt i Norge og EU. Spørsmålet departementet bør stille seg er om disse forskjellene skaper risiko for utilsiktet dobbel eller ingen avgift på en slik måte at de norske reglene må justeres for å unngå slike uheldige virkninger.

Vanlige feil ved import og eksport

Vi vil i denne artikkelen gå gjennom en del typiske feil vi som avgiftsrådgivere, spesialisert på internasjonal handel, relativt ofte har sett at selskaper gjør både ved import og eksport av varer. Feilene som gjøres, kan ha store økonomiske konsekvenser for det enkelte selskap.



Advokat
Pål Valheim
Senior Manager Ernst & Young
Advokatfirma



Advokatfullmektig
Toril Haarr
Senior Ernst & Young Advokatfirma

Vårt ønske er å bidra til en bevisstgjøring i selskaper som er involvert i grenseoverskridende handel, noe som kan forebygge betydelige kostnader i kjølvannet av eventuelle regnskapskontroller fra skatte- og/eller tolletaten.

Import

Konserninterne vare- og tjenestekjøp

Ved import av varer fra utlandet skal toll og merverdiavgift beregnes på grunnlag av varens tollverdi. Tollver-

dien skal som hovedregel fastsettes på grunnlag av transaksjonsverdien, det vil si prisen ved eksportsalget til kjøperen i Norge, justert for visse kostnader som fremgår av tolloven, blant annet fraktkostnader. I konsernforhold er det ikke uvanlig at datterselskap i Norge, i tillegg til å kjøpe varer, også kjøper tjenester fra morselskapet i utlandet, gjerne benevnt som «management fee»-tjenester, eksempelvis administrative, juridiske og IT-tjenester. Med unntak av enkelte tjenester som ifølge tolloven skal medtas i tollverdien, blant annet design-/utviklingskostnader og royalties, skal management fee-tjenester ikke inngå i tollverdien. Dette forutsetter at det reelt sett er snakk om salg av tjenester.

I en del tilfeller har vi 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 medtatt i prisen på varesalget. 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 fakturerede 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 betydelige beløp i merverdiavgift og toll og samtidig blitt ilagt straffetillegg fordi tolletaten ikke har akseptert fremlagt doku-

De mest vanlige feilene ved import og eksport

Import

- Uriktig tollverdi ved konserninterne vare- og tjenestekjøp
- Unnlatt endring av tollverdien ved etterfølgende prisendringer av transfer pricing-hensyn
- Det benyttes feil tollverdi ved kjedesalg
- Feil selskap angis som importør
- Unnlatt avgiftsberegning ved salg av varer på tollager

Eksport

- Mangler ved opprinnelsesbevis
- Manglende dokumentasjon ved eksportsalg
- Uriktig forståelse av når eksportsalg foreligger

mentasjon for tjenestekjøpet. I slike tilfeller legger tolletaten til grunn at tjenestekjøpet må anses som tilleggsbetaling for varene som skal inngå i tollverdien.

Det spesielle i disse 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 bør man også ha fokus på om de er i stand til å sannsynliggjøre/dokumentere at tjenestene er mottatt, samt i hvilket omfang.

Transfer pricing (TP)-justeringer

I konsernforhold er det svært 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 såkalte prisjusteringsklausuler inntatt i salgsavtalen. Endringene kan foretas

flere ganger i løpet av året, men oftest skal prisen justeres én gang ved slutten av året.

Slike prisjusteringer har betydning for fastsettelse av tollverdien ved import av varer, ettersom den fastsatte tollverdien på importtidspunktet må korrigeres tilsvarende. Som nevnt ovenfor, skal tollverdien ved import av varer som hovedregel fastsettes på grunnlag av transaksjonsverdien. Anvendelse av denne metoden forutsetter at prisen er endelig fastsatt.

Dersom prisen ikke er endelig fastsatt, eksempelvis som følge av prisjusteringsklausuler for TP-formål, er vilkårene for å anvende transaksjonsverdien ikke oppfylt og tollverdien skal i prinsippet fastsettes ved hjelp av alternative tollverdimetoder. Det fremgår imidlertid av tolloven at det er mulig å søke tolletaten om utsettelse med endelig tollverdifastsettelse.

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. Selv om slik søknad ikke er sendt, er det etter praksis ikke tvilsomt at tollverdien må korrigeres på samtlige berørte tolldeklarasjoner.

Det er vår erfaring at svært mange selskaper ikke er kjent med at tollverdien skal korrigeres i slike tilfeller og at de plikter å søke tolletaten om utsettelse

med endelig tollverdifastsettelse for fremtidige importere. En slik feil kan koste dyrt i form av etterberegninger og straffetillegg dersom tolletaten ved et bokettersyn oppdager at tollverdien ikke er korrigert etter at vareprisene er økt som følge av TP-messige prisjusteringer.

Tollverdien ved kjedesalg

En rekke utenlandske selskaper driver virksomhet med salg av varer for eksport til flere land – deriblant til kunder i Norge. Mange av disse selskapene driver sin virksomhet på det norske markedet uten å ha forretningssted her, eventuelt at de kun er etablert i Norge med filial. Når eksempelvis et tysk selskap i et slikt set-up kjøper inn varene fra eksterne leverandører, eksempelvis fra Kina, foreligger flere salg i salgskjeden; salg fra eksterne leverandør til det tyske selskapet samt salget fra det tyske selskapet til kunden i Norge.

Spørsmålet er da hvilket av disse salgene som representerer det relevante salget i forhold til korrekt tollverdi/transaksjonsverdi ved importen av varene til Norge. Etter vår erfaring blir tollverdien i slike set-up ofte fastsatt på grunnlag av feil salg i salgskjeden.

Norge følger sistesalgsprinsippet, det vil si at transaksjonsverdien må fastsettes på grunnlag av prisen i et eksportsalg til en kjøper som er etablert i Norge. Ifølge tolloven anses et utenlandsk selskap som driver registreringspliktig virksomhet i Norge å være etablert (også) i Norge for tollverdiformal, selv uten noe fysisk forretningssted. Begge salgene i slike salgskjeder omfattes derfor av sistesalgsprinsippet.

Den høyeste transaksjonsverdien, altså salget basert på prisen til norske kunder, er utvilsomt akseptabel etter tolloven. Etter tolloven er det imidlertid anledning til å bruke det tidligere salget i salgskjeden når også det anses som et eksportsalg til Norge. Sendes varene direkte til Norge fra for eksempel leverandør i Kina, er vilkårene for å anvende dette salget oppfylt. Dersom varene fra leverandøren sendes til eksempelvis selskapet i Tyskland for mellomlagring/klargjøring for videre forsendelse til Norge, vil leverandørens salg fortsatt kunne anses som et eksportsalg til Norge (og ikke bare til Tyskland). Etter tolletatens retningslinjer vil en mellomlagring begrunnet i «transportmessige hensyn» ikke være til hinder for å anvende det tidligere salget som tollverdi. Hvorvidt dette vilkåret er oppfylt, må etter praksis vurderes konkret i det enkelte tilfellet.

Tolletaten har de senere årene tolket dette kravet strengt, det vil si at det gjerne skal svært lite til av aktiviteter knyttet til varene på lageret, før de legges til grunn at andre hensyn enn transporthensyn må ha foranlediget mellomlagringen utenfor Norge. En rekke selskaper har derfor blitt etterberegnet for betydelige beløp i merverdiavgift og toll, og samtidig blitt ilagt straffetillegg for feilaktig å ha lagt til grunn leverandørprisene som tollverdigrunnlag. Dette har rammet aktører i tekstilbransjen særlig hardt, da mange tekstilprodukter/klær er tollbelagte.

Feil selskap angis som importør

Ved import av varer til Norge, er den som angis som varemottaker/tollskyldner (importør) i tolldeklarasjonen ansvarlig for rapportering/betaling av importmerverdiavgift og eventuell toll dersom varene er tollbelagte. Dersom importøren er registrert for merverdiavgift i Norge og de importerte varene skal benyttes i den merverdiavgiftsregistrerte virksomheten, vil importøren som hovedregel ha fradragsrett for importmerverdiavgiften.

Etter tolloven kan derfor i prinsippet hvem som helst opptre som importør

og dermed påta seg ansvaret for innbetaling av importavgifter. Det er imidlertid ikke hvem som helst som vil ha fradragsrett for importmerverdiavgiften. Vi har gjennom vårt arbeid opplevd flere tilfeller der selskaper har innrettet seg uheldig på dette området.

I noen tilfeller har man benyttet et allerede merverdiavgiftsregistrert konsernselskap som importselskap til tross for at et annet konsernselskap, som ikke driver registreringspliktig virksomhet, har kjøpt varene fra utlandet. I andre tilfeller har selskapet vært nyetablert mens registreringen ennå ikke har vært på plass. Skatteklagenemnda, som nylig hadde en slik sak til behandling, var enig i skatteetatens etterberegning av den fradragsførte merverdiavgiften, samt ileggelse av tilleggsatt på 20 %. Ileggelse av tilleggsatt forutsetter blant annet at feilen kunne ha ført til skattemessige fordeler for importøren. Til tross for at importselskapet i dette tilfellet hadde innrapportert og fradragsført nøyaktig samme avgiftsbeløp i mva-oppgaven og reelt sett ikke hadde tjent noe på feilen – var Skatteklagenemnda enig i at feilen kunne ha ført til skattemessige fordeler.

I andre tilfeller har forholdet hatt tilknytning til salg av varer fra utlandet for eksport til kunder i Norge. Det knytter seg gjerne usikkerhet til hvorvidt det er kjøper eller selger som har fradragsrett for importmerverdiavgiften når begge selskapene driver merverdiavgiftpliktig virksomhet i Norge. En gjenganger er tilfeller der utenlandsk selskap påtar seg å selge utstyr for installering i Norge til norske kunder. I slike tilfeller vil selger etter praksis normalt være registreringspliktig for både varesalget og installasjonsarbeidet, med plikt til å oppkreve merverdiavgift på hele leveransen. Da partene gjerne ikke er klar over at varesalget er avgiftspliktig i Norge, velger de ofte at kunden i Norge opptre som importør når utstyret ankommer Norge. Kunden vil da bli oppkrevd merverdiavgift to ganger for samme anskaffelse – dels ved at selger etterfakturerer kunden for merverdiavgiften straks denne blir gjort

oppmerksom på avgiftsplikten og dels ved importen. Det knytter seg etter praksis noe usikkerhet til hvorvidt kunden i slike tilfeller vil ha fradragsrett for begge avgiftsbeløpene.

Salg av varer på tollager

Det er ikke uvanlig at selskaper som kjøper varer fra utlandet, velger å legge varene inn på tollager for kortere eller lengre tid. Bruk av tollager innebærer at varene ikke fortolles til Norge ved importen, men først når de tas ut fra tollageret. Det er først da at plikten til å rapportere/betale importmerverdiavgift og eventuell toll oppstår.

Tidvis velger eieren av varene å selge dem allerede når de ligger på tollageret. Vår erfaring er at mange bedrifter er usikre på hvordan slike salg skal håndteres avgiftsmessig og at det ofte gjøres feil her. Mange tror at salget ikke anses som innenlandsk salg ettersom varene ennå ikke er innførselsfortollet. Skatteetaten har imidlertid i flere uttalelser lagt til grunn at salg av varer på tollager skal merverdiavgiftsberegnes.

Begrunnelsen er at dette er innenlandske salg i Norge og at det ikke er hjemmel i merverdiavgiftsloven for å håndtere slike salg annerledes fordi de ligger på tollager. Konsekvensen av dette er at merverdiavgiften på varesalget kan bli oppkrevd allerede før varene er innfortollet til Norge. I tillegg innebærer dette at dersom varekjøperen angis som importør/tollskylder ved uttaket fra tollageret, belastes kjøperen to ganger for samme kjøp – dels i salgsfakturaen fra selger og dels som følge av innfortolling.

Dermed oppstår også spørsmålet om kjøper vil ha fradragsrett for begge avgiftsbeløpene. Etter vår oppfatning er det mye som taler for å svare ja på det spørsmålet. Vi har imidlertid ikke sett at sentrale skattemyndigheter har tatt eksplisitt stilling til spørsmålet.



Tollverdien skal som hovedregel fastsettes på grunnlag av transaksjonsverdien, det vil si prisen ved eksportsalget til kjøperen i Norge, justert for visse kostnader som fremgår av tolloven, blant annet fraktkostnader.

Eksport

Mangler ved opprinnelsesbevis

Mange land har toll på varer ved import, deriblant EU. Ved å bruke frihandelsavtalene som Norge har inngått med en rekke land, vil kjøperen i importland få lavere toll eller fullt tollfritak, såkalt preferansetollbehandling.

Hovedvilkårene for å oppnå preferansetollbehandling er:

- at varene faktisk omfattes av de varegruppene som den aktuelle frihandelsavtalen gir preferansetollbehandling for
- at vilkårene i opprinnelsesprotokollen er oppfylt
- at korrekt opprinnelsesbevis er utstedt

Det er flere typer opprinnelsesbevis. De mest brukte er varesertifikat EUR 1 og opprinnelseserklæring fra eksportøren som normalt påføres salgsfakturaen (fakturaerklæring). Det er eksportøren som har ansvar for at det er utferdiget korrekt opprinnelsesbevis. Bevisene skal følge varene til importlandet.

Dersom den eksporterte varen er produsert basert på råvarer fra én eller flere underleverandører, er det en forutsetning for at eksportøren kan utstede opprinnelsesbevis at den kan dokumentere opprinnelsen til råvarene. Dersom det gjelder innenlandske leverandører, skal slik dokumentasjon sikres ved at eksportøren innhenter såkalt nasjonal leverandørerklæring fra disse. Det samme gjelder dersom eksportøren ikke har produsert varen selv.

Nasjonal leverandørerklæring kan påføres faktura, et fraktdokument, andre handelsdokumenter eller på et separat brevpapir. Påføres erklæringen andre dokumenter enn fakturaen, må det gis en referanse til den eller de aktuelle leveransene som dekkes av erklæringen, samtidig som det må være mulig å identifisere varene.

Det er vår erfaring at norske eksportører gjerne glemmer eller ikke er kjent med kravet til utstedelse av nasjonal leverandørerklæring for selv å kunne utstede opprinnelsesbevis. Ved toll-

myndighetenes kontroll av opprinnelsesbevis i importlandet, er det vanlig at de ber norske tollmyndigheter om bistand til å bekrefte riktigheten av de utstedte opprinnelsesbevisene, herunder om det foreligger gyldige nasjonale leverandørerklæringer. Viser det seg at slike ikke er utferdiget eller at de ikke er korrekte, vil tollmyndighetene i importlandet normalt etterberegne importøren for toll, noe som normalt medfører at importøren søker regress overfor eksportøren for tollkostnadene.

Det er derfor viktig at norske eksportører setter seg grundig inn i kravet til og utformingen av nasjonale leverandørerklæringer dersom de benytter norske underleverandører ved produksjon av varer som skal eksporteres.

Avgiftsfritaket ved eksportsalg – dokumentasjonskravet

Salg av varer for eksport til utlandet er fritatt for merverdiavgift. Fritaket skal dokumenteres med salgsdokument, tolldeklarasjon og attest for utførsel i samsvar med tollforskriften. For at

vareselger skal kunne anvende fritaket, må selgeren, i tillegg til salgsfaktura, oppbevare et eksemplar (utskrift) av tolldeklarasjonen der selgeren selv er angitt som eksportør. I tillegg skal dette eksemplaret være påført utpasseringsattest til dokumentasjon for at varen de facto er sendt til utlandet. Dersom transportøren som bringer varene ut av landet er et norskregistrert firma, er det dette som skal påføre attestasjonen. I andre tilfeller, herunder dersom eksportøren selv transporterer varene ut av landet, skal attestasjonen påføres av tolletaten ved grensen.

Det er vår erfaring at slik utpasseringsattest ofte ikke er påført utskrift av tolldeklarasjonen – ofte fordi eksportørene ikke er kjent med kravet. I forbindelse med avgiftsmessige transaksjonsoppdrag, må vi ofte legge inn en eksponeringsrisiko i eksportbedrifter som følge av at utpasseringsattestasjon mangler.

Uten påført utpasseringsattest, oppfyller eksportøren ikke skatteetatens dokumentasjonskrav for å kunne anvende avgiftsfritaket. Skatteetaten vil, dersom dette oppdages ved en regnskapskontroll, ha hjemmel for å etterberegne utgående merverdiavgift som om det var et rent innenlandsk salg. Feil på dette området kan av den grunn bli svært kostbart. Vi vil derfor sterkt oppfordre eksportører av varer til å etablere gode rutiner på dette området, slik at de er sikre på at kravet til utpasseringsattestasjon er oppfylt ved alle deres eksportforsendelser.

Når foreligger det et eksportsalg?

Salg av varer i Norge skal som hovedregel behandles som vanlig innenlandsk salg der 25 % merverdiavgift skal oppkreves av selger. Dette gjelder i utgangspunktet selv om kjøper av varene har planer om å sende varene ut av landet kort tid etter at varene er levert i Norge. Dersom selger derimot skal eksportere varene, samt oppfyller de formelle dokumentasjonskravene, vil avgiftsfritaket for eksportsalg normalt komme til anvendelse.

Tidvis dukker imidlertid spørsmålet opp om hvor raskt varene må sendes ut av landet for at avgiftsfritaket kommer til anvendelse. Dette settes oftest på spissen når utenlandske kjøpere selv skal hente varene i Norge, såkalte «pick-up»-salg.

Ifølge skatteetatens retningslinjer vil salg av varer til utenlandske kjøpere kunne håndteres som avgiftsfrie eksportsalg, selv om kjøperen selv henter varene i Norge, det vil si selv om varene er rettslig levert i Norge. I enkelte saker har vi sett at utenlandsk varekjøper har avtalt med selger at denne, etter at varene er rettslig levert, oppbevarer varen en stund før den transporteres ut av landet. Alternativt at kjøperen har engasjert noen, etter rettslig levering, til å reparere varen i Norge før uttransportering.

I motsetning til en rekke andre land, foreligger det ingen konkrete regler/retningslinjer i Norge for når varen må ha forlatt landet for at avgiftsfritaket kommer til anvendelse. Vår forståelse av praksis i skatteetaten er at varene skal sendes ut av landet så snart det er mulig. Dette må vurderes konkret i det enkelte tilfellet. I en bindende forhåndsuttalelse ble det akseptert at det tok hele tre måneder før varene ble uttransportert til utlandet. Bakgrunnen var at varene gjaldt svært mange bygningsmoduler som utenlandsk kjøper etter levering måtte katalogisere og plassere systematisk i en rekke containere med henblikk på å sette modulene sammen igjen i sitt hjemland. Saken var derfor helt spesiell, og vi vil anta at det kun helt unntaksvis vil kunne bli akseptert at det går flere måneder før varene sendes ut av landet.

Vårt inntrykk er at eksportører i noen tilfeller ikke er helt bevisst på at det kan foreligge en risiko for at varesalg ikke aksepteres som eksportsalg, dersom de etterkommer varekjøperens ønske om å at varene først etter en tid blir sendt ut av landet. Selv om det er viktig at selger opptrer som eksportør når varene skal sendes ut av landet og ellers oppfyller de formelle kravene for eksportfritaket, er det altså ikke nød-

vendigvis risikofritt dersom varene, etter levering, blir liggende en stund før utsendelse.

Oppsummering

Vi har ved denne artikkelen belyst de vanligste feilene som vi i vårt arbeid har sett at mange eksportører og importører gjør. Konsekvensen av å ikke gjøre dette riktig kan være etterberegninger, tilleggsskatt og andre sanksjoner ilagt av tolletaten og skatteetaten.

Det er mulig å rette opp i historiske feil man har gjort ved import og eksport, men vi ser ofte at jo lengre selskapene venter med å rette opp de feilene de har gjort, jo mer tid og kostnader påløper når rettingen etter hvert må foretas.

Vi anbefaler derfor at selskaper som eksporterer eller importerer varer, gjør seg godt kjent med regelverket, og tolletatens retningslinjer/praksis og sørger for å korrigere eventuelle feil så snart som mulig. Dersom selskapene er proaktive til å korrigere feil, altså før skatte- eller tolletaten har varslet kontroll, påløper det normalt ikke tilleggsskatt.