

## Avsluttende bemerkninger

Det er ingen tvil om at reglene om innbetalt kapital skaper tilpasningsmuligheter. Som nevnt tidligere i artikkelen har dette vært diskutert i både Scheel-utvalget fra 2014, Skatteutvalget fra 2015 og Torvik-utvalget fra 2022. Slik Torvik-utvalget foreslo, vil det å fjerne aksje-for-aksje prinsippet og heller la innbetalt kapital følge inngangsverdien kunne være en løsning som innebærer at man ikke får tilbakebetalt mer enn egen investering.

Lovgiver er også fullt klar over de tilpasningsmulighetene som eksisterer med nåværende regler og at disse nærmest gir et insentiv til å overta aksjer med høy innbetalt kapital. Slik Zimmer nevner i forarbeidene til sktl. § 13-2, så bør omgåelsesregelen ikke være anvendelig i slike

tilfeller hvor skatteregelen gir et insentiv til en bestemt type adferd, selv i de tilfellene hvor egenverdien er lav.

Likevel mener vi at det kan tenkes at den generelle omgåelsesregelen vil kunne anvendes på innbetalt kapital i de tilfellene hvor man mener skattyter har brukt kompliserte og kunstige rettslige former for å utnytte skatteposisjonen. For innbetalt kapital vil dette kunne være tilfellet dersom man gjennom en disposisjonsrekke muliggjør utnyttelse av «innbetalt kapital» mot kapital som er opptjent utenfor selskapet, da for eksempel ved innfusjonering i selskap med lav eller ingen innbetalt kapital eller ved konserndannelse.

Det er imidlertid noe merkelig at skatteposisjonen «innbetalt kapital» ikke er

nevnt i forarbeidene til sktl. § 13-2. En grunn til dette kan være at aksjonæren selv jo vil at inngangsverdien reduseres tilsvarende ved tilbakebetalingen, jf. sktl. § 10-35, slik at skattegevinsten ved et senere salg vil bli høyere. Dette utgjør i prinsippet kun en periodiseringsfordel.

Ett av problemene med reglene slik de er nå, er at kompleksiteten gjør at skattytere og skattemyndighetene bruker uforholdsmessig mye tid og ressurser på å navigere seg rundt regler som uansett skal ha relativt liten effekt på skatteprovenyet. Det er med andre ord ingen tvil om at tilbakebetalingsreglene slik de er nå skaper unødvendig hodebry og at reglene muligens bør endres, men det vil i så fall være en lovgiveroppgave og ikke opp til skattemyndighetene eller domstolene.

# Attest for utførsel – vilkår for mva-fritak

Det er ikke nødvendigvis slik at alle varer som eksporteres fra Norge kan selges uten mva. Eksportfritaket omfatter riktignok veldig mange transaksjoner, og er så innarbeidet at mange eksportører ikke reflekterer over hvilke avgrensninger som finnes, eller hvilken dokumentasjon en eksportør egentlig skal ha.



Tollrådgiver  
**Helene Øien Hval**  
Direktør, Advokatfirmaet PwC



Tollrådgiver  
**Kjetil Øpstad**  
Senior Manager,  
Advokatfirmaet PwC

Avgiftsfritaket ved eksport er regulert i mva-loven § 6-21 og mva-forskriften §§ 6-21-1 og 6-21-2. Lovens ordlyd er «omsetning av varer ut av merverdiavgiftsområdet». Dette betyr at bruken av leveringsbetingelse (Incoterms) kan være med på å definere om salget er avgiftsfritt eller ikke.

For eksempel vil en norsk bedrift som selger varer til en utenlandsk kunde inklusive transport til et sted i utlandet, f.eks. med leveringsvilkår *Delivered At Place (DAP)* København kunne selge varen avgiftsfritt. Tilfeller der den utenlandske kunden selv tar ansvar for transporten av varene ut av landet, f.eks. på leveringsvilkår *Free Carrier (FCA)* Drammen vil også kunne falle inn under fritaket. Leverings-

vilkår *FCA* innebærer at selgeren er forpliktet til å laste opp varene på det transportmiddelet som kjøper har valgt, ferdig deklarerert for eksport.

Slik vi senere kommer tilbake til er det flere krav knyttet til avgiftsfritt eksport salg, men en av forutsetningene er at varen blir eksportdeklarerert med selgeren som avsender på tolldeklarasjonen, og at eksportdeklarasjonen er godkjent av tollmyndighetene.

Salg til en utenlandsk kunde som overtar varer i Norge, f.eks. på leveringsvilkår *Ex Works (EXW)* Hønefoss kan det være risiko knyttet til. Med dette leveringsvilkåret gir den norske selgeren kjøperen

tilgang til varene i den norske selgerens lokaler, ikke tolldeklarerert for eksport. Det er kjøperen som bærer risiko og alle kostnader forbundet med å bringe varene til sitt bestemmelsessted. Den norske selgeren kan følgelig ikke vite om den utenlandske kjøperen bringer med seg varene ut av landet, eller om varene videreselges i Norge. Den norske leverandøren vil i disse tilfellene ikke kunne fakturere avgiftsfritt, og den utenlandske kunden vil kunne være registreringspliktig for mva dersom varene videreselges.

Salg som foregår fullt og helt utenfor Norge er ikke omfattet av avgiftsfritaket i § 6-21. Dette gjelder f.eks. varer som et norsk foretak får tilvirket i utlandet, og

som transporteres direkte fra tilvirker til kunde. Et slikt salg er ikke omfattet av mva-loven, fordi det foregår utenfor avgiftsområdet. Det skal derfor ikke rapporteres i den norske mva-meldingen.

## Dokumentasjon

For å kunne fakturere avgiftsfritt, må selger oppfylle dokumentasjonskravene i mva-forskriften. Dokumentasjonskravene er relativt gammeldage og upraktiske, og virker å være lite kjent. Dette medfører at mange eksportsalg fra Norge faktisk ikke oppfyller kravet om avgiftsfri behandling.

For det første må eksportøren ha en faktura til kunden, der det fremgår at varene skal sendes ut av Norge. Videre må eksportøren ha en eksportdeklarasjon godkjent av tollmyndighetene, og som korresponderer med nevnte faktura til kunden. Hvis varer som er solgt for eksport ikke kan dokumenteres «utekspedert gjennom tollmyndighetene», er det svært høy risiko for at mva vil bli etterberegnet av salget ved et eventuelt bokettersyn. Dersom det er kunden som har avtalen med speditøren som står for tolldeklarasjonen, må eksportøren sørge for å få kopi av tolldeklarasjonen enten fra kunden eller fra speditøren. Dette er typisk en utfordring der varene selges med leveringsvilkår som innebærer at kunden tar ansvar for transporten fra Norge (f.eks. EXW).

Salgsfakturaen må kunne avstemmes mot tolldeklarasjonen, noe som betyr at sentral informasjon som beløp, dato, partene i transaksjonen, varetype, mengde osv. bør stemme overens når man sammenligner fakturaen med tolldeklarasjonen. Dersom tolldeklarasjonen baserer seg på salgsfakturaen, vil dette vanligvis være oppfylt. Det kan imidlertid være verdt å merke seg at en god del tolldeklarasjoner blir opprettet før endelig salgsfaktura er utstedt. Det er relativt vanlig at selger utsteder en proforma faktura, commercial invoice eller tilsvarende som grunnlag for tolldeklarasjon, og dette kan føre til forskjeller mellom tolldeklarasjon og endelig salgsfaktura.

Det er spesielt viktig at beløpene på tolldeklarasjonen stemmer overens med beløpet på fakturaen. Skattemyndighetene vil

i sine systemer kunne avstemme tall fra mva-meldingen eller SAF-T-rapporten mot samlet verdi på deklart eksport i en periode. Differanser kan ha naturlige forklaringer (f.eks. fakturadato og eksportdato i forskjellige perioder, varer som eksporteres uten at de er solgt, forskjellig valutakurs mv.), men for en bedrift som jevnlig eksporterer varer, bør samlet tolldeklart beløp og eksportsalg nærme seg hverandre. Lavere total verdi på tolldeklarasjonene vil kunne føre til at en del av eksportsalgene ikke anses å være dokumenterte, og at eksportør i verste fall kan bli bedt om å innbetale mva.

I flere tilfeller har vi sett at presisjonsnivået i fakturaer, kanskje særlig innad i konsern, er veldig varierende. Begge parter vet hva det er som leveres, og de har kanskje andre dokumenter som viser detaljene. Manglende presisjon i fakturaen kan imidlertid føre til problemer, både med å få tollektspedert riktig og med å avstemme tolldeklarasjonene mot fakturaene i etterkant.

## Attest for utførsel

Ifølge mva-forskriften § 6-21-1 skal fritaket også dokumenteres med såkalt attest for utførsel i samsvar med vareførselsforskriften § 5-9-2. Etter denne bestemmelsen skal deklarasjonspliktig skaffe attest for utførsel fra transportør eller fra tollmyndighetene i nærmere bestemte tilfeller. «Attest for utførsel» er ikke nærmere regulert i vareførselsforskriften, eller i mva-forskriften.

I utfyllingsveilederen for eksportdeklarasjonen på toll.no fremgår det at «attest for utførsel» er attestasjon fra transportøren i rubrikk B på eksportdeklarasjonen eller såkalt utpasseringsattest fra tollmyndighetene i de tilfellene det kreves. Denne veilederen gir uttrykk for forvaltningspraksis.

Attestasjon fra transportøren betyr at eksportøren må innhente et stempel på et fysisk dokument (tolldeklarasjonens rubrikk B), noe som i mange tilfeller kan være utfordrende. I dagens samfunn skjer utveksling av dokumenter som oftest elektronisk og færre og færre dokumenter skrives fysisk ut, noe som også er miljømessig gunstig.

Mange eksportører av varer benytter utenlandske transportører og nevnte bestemmelse i vareførselsforskriften bestemmer at det da skal innhentes attest for utførsel fra tollmyndighetene. Tollmyndighetenes tilstedeværelse på grensen 24/7 er kun på de største grenseovergangene. Videre skjer mye av eksporten med utenlandske skip, der tollmyndighetene ofte er geografisk langt unna der skipet laster varene. Dokumentasjon knyttet til et skips ankomst til Norge eller avreise fra Norge, sendes elektronisk til tollmyndighetene gjennom SafeSeaNet. Å innhente et stempel på en fysisk eksportdeklarasjon er vanskelig og i enkelte tilfeller nærmest umulig når det gjelder eksport med skip, men også i en rekke andre tilfeller. Det oppleves heller ikke særlig tidsriktig med et stempel på et fysisk dokument.

Tollmyndighetenes tilgjengelighet for ekspedisjon er betydelig mindre nå, enn hva den var på den tiden hvor disse reglene opprinnelig ble til. Formålet med attest for utførsel er at den skal tjene som dokumentasjon fra en tredjepart på at varene faktisk er fraktet ut av landet. Internasjonale fraktbrev, f.eks. CMR for veitransport, Bill of Lading eller Sea Waybill for sjøtransport og Air Waybill for lufttransport vil kunne dokumentere at varer er transportert ut av Norge. Slike fraktbrev er utarbeidet og benyttes på grunnlag av internasjonale konvensjoner eller overenskomster, og under forutsetning av at det er audit trail fra eksportdeklarasjon til fraktbrev, vil dette oppfylle formålet ved å dokumentere at varer er transportert ut av landet. Tilsvarende vil også gjelde dersom eksportøren mottar kopi av importdeklarasjonen fra kunden sin i importlandet.

## Fysisk stempel

I mva-forskriften står det at eksportøren skal innhente «attest for utførsel» for å kunne fakturere avgiftsfritt, med referanse til tollreglene om slik attest. Vareførselsforskriften § 5-9-2 sier at deklarasjonspliktig skal «skaffe attest for utførsel fra transportøren». Gjennom forvaltningspraksis er det blitt tolket slik at transportøren må attestere i en bestemt rubrikk på tolldeklarasjonen, ev. at speditør attesterer på vegne av transportør etter fullmakt.

Det er i mange tilfeller upraktisk at speditøren innhenter og påfører ekstra informasjon på tolldeklarasjonen, særlig som nevnt når transporten er organisert av kjøper (f.eks. på leveringsvilkår EXW). Dersom transportøren ikke er registrert i Norge, innebærer dagens regler i tillegg at det er tollmyndighetene som må attestere på tolldeklarasjonen. Erfaring viser dessverre at tollmyndighetene ofte er uvillige til å påføre slik attest, da de i svært liten grad kontrollerer at varer faktisk blir transportert ut av Norge.

I våre dager blir det aller meste av transporten utført av profesjonelle aktører med svært detaljert informasjon om hvor forskjellige forsendelser er på et hvert tidspunkt, samt standardiserte fraktbrev og andre dokumenter. Denne dokumentasjonen/informasjonen vil gi myndighetene mye bedre reell kontroll med vareførselen enn dagens attestasjonskrav.

## Oppbevaring av dokumenter

Både eksportfakturaene og tolldeklarasjonene skal oppbevares av eksportøren i minst fem år, jf. bokføringsloven § 13 og vareførselsforskriften §§ 7-5-1 til 7-5-3. Det samme gjelder fraktbrev og andre transportdokumenter, samt tollfakturaer og opprinnelsesbevis, dersom det er separate dokumenter for dette.

Tollpapirene oppbevares ofte av speditør på eksportørens vegne, men det anbefales at eksportøren har dokumentene tilgjengelig i sine egne systemer. Det er også en fordel å organisere oppbevaringen slik at det er sporbarhet (audit trail) mellom de utgående fakturaene og tolldeklarasjonene, både for å være forberedt på en kontroll fra myndighetene, men også for å kunne føre løpende kontroll selv.

## Streng Skatteetat

Skatteetaten fortolker dokumentasjonsvilkårene for utførsel av varer fra merverdiavgiftsområdet svært strengt, og skatteetatens forståelse av attestasjonskravet er enten firmastempel og signatur fra transportør i tolldeklarasjonens rubrikk B, «Regnskapsmessige opplysninger», eller attestasjon fra tollmyndighetene i tolldeklarasjonens rubrikk B i tilfeller der varene er

transportert av tolldeklarerert avsender eller av utenlandsk transportør.

På grunn av forhold som nevnt tidligere er det utfordrende å innhente stempel/attest på et fysisk dokument (tolldeklarasjon). Det medfører at slik attestasjon i praksis ofte mangler ved eksport av varer.

Den som utfører varer, må søke tollmyndighetene om tillatelse, noe som skjer ved at varene tolldeklarerer for eksport. Tolldeklarasjonen gjennomføres elektronisk i tollmyndighetenes elektroniske førtollingssystem (Tvinn). Det medfører at tollmyndighetene kan godkjenne en tolldeklarasjon uten fysisk kontroll. Tolldeklarasjonen innebærer altså at det gis tillatelse for utførsel av en vare, uten at den dokumenterer at utførsel faktisk har skjedd. Eksportdeklarasjonen må være godkjent av tollmyndighetene før utførselen finner sted. Når eksportøren gjennom godkjent eksportdeklarasjon har fått tillatelse til utførsel, skal den som har fått tillatelsen sørge for at utførsel finner sted. Hvis varen ikke utføres, skal deklarerert avsender og den som har mottatt varen til forsendelse, melde fra om dette, jf. vareførselsforskriften § 5-9-6.

Formålet med attestasjonen er følgelig at den tjener som dokumentasjon fra en tredjepart for faktisk utførsel. I Tolletatens «Vareførselshåndbok» publisert på toll.no, som er veiledningen til den nye vareførselsloven med tilhørende forskrift, nevnes ikke attest for utførsel med ett eneste ord. Forgjengeren «TollABC» som var veilederen til den tidligere tolloven og tollforskriften inneholdt eget kapittel om «Attest for utførsel» der det het at «En utpasseingsattest er én type dokumentasjon for at varen rent faktisk er blitt utført. Dette kan imidlertid også dokumenteres på andre måter, f.eks. ved en innførselsdeklarasjon fra mottakerlandet. En deklarasjon uten attestasjon kan på den annen side ikke dokumentere faktisk utførsel.»

I søknader om refusjon, for eksempel av engangsavgift ved salg og eksport av kjøretøy, har vi i flere tilfeller sett at søknader avvises dersom utførselsdeklarasjonen ikke har påført stempel fra enten norsk transportør eller tolletaten, selv om eksporten kan dokumenteres både med

innførselsdeklarasjon til EU, bekreftelse på chassis-nummer i form av nytt vognkort i mottakerland og transportdokumenter.

Skattedirektoratet viser uten unntak, eller ytterligere vurderinger, til merverdiavgiftsloven § 6-21 og merverdiavgiftsforskriften § 6-21-1 første ledd som innebærer at kun de fastsatte dokumentasjonskravene for utførsel gir rett til refusjon, uansett om man kan dokumentere på andre måter.

Det tilsvarende gjelder ved søknad om refusjon av merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsforskriften § 10-1-2 (3) og § 10-4-1. Skattemyndighetene har ved flere tilfeller vist at de har en meget streng tolkning av «attest for utførsel». Praksis tilsier at dette skal være stempel fra transportør eller tollmyndighetene, og at annen dokumentasjon som også viser at varene faktisk er transportert ut av landet ikke anses for å være i samsvar med dokumentasjonskravet i merverdiavgiftsforskriften.

## På tide med en oppdatering

Kravet om en fysisk attest for utførsel burde ha blitt oppdatert til dagens handlingsituasjon da de nye tollregelverkene kom 1. januar 2023 – noe det dessverre ikke ble. Å dokumentere at varer er transportert ut av landet kan gjøres på andre måter enn med stempel og attestasjon på eksportdeklarasjonen. Bestemmelsen håndheves både av tollmyndighetene og av skattemyndighetene og det viser seg at skattemyndighetene tolker reglene strengere enn tollmyndighetene. Videre burde også «attest for utførsel» vært definert i forskriften, og en slik definisjon burde legges til rette for at den faktiske eksporten kan dokumenteres på annen måte enn med signatur og stempel fra transportør eller tollmyndighetene.

Inntil videre er det imidlertid ikke gjort endringer, og gjennomgående feil på dette området vil innebære en potensiell risiko for 25 % mva på alle eksportsalg. Hva vil skje når tolletaten innfører sin nye heldigitale deklareringsplattform «Digitoll» også for eksport, noe som er planlagt skal skje neste år. Da vil ikke lenger deklarasjoner foreligge i papir, og reglene må uansett endres, hadde det ikke vært smart å være litt i forkant her...?