

UiO : **Det juridiske fakultet**

Transaksjonsverdimetoden ved tollverdifastsettelse.

Kandidatnummer: 562

Leveringsfrist: 25.11.2023

Antall ord: 17997



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Litt om toll	1
1.2	Tema i oppgaven.....	2
1.3	Rettskilder	2
2	INTERNASJONALE RETTSKILDER.....	3
2.1	Innledning	3
2.2	GATT-1947.....	3
2.3	Konvensjoner og Gjennomføringsavtalen	3
2.4	Opprettelsen av WTO	4
2.5	Juridisk teori.....	5
3	NASJONALE RETTSKILDER	5
3.1	Innledning	5
3.2	Tolloven	6
3.3	Tolltariffen	7
3.4	Forskrifter	8
3.5	Rettspraksis	8
3.6	Juridisk teori.....	9
4	DE ØVRIGE METODENE FOR TOLLVERDIFASTSETTELSE	9
4.1	Innledning	9
4.2	Identisk vare, § 6-4	10
4.3	Lignende vare, § 6-5	10
4.4	Salgspris i Norge, § 6-7	10
4.5	Utregnet tollverdi, § 6-8.....	11
4.6	Alternativ tollverdi, § 6-9	11
5	TRANSAKSJONSVERDIMETODEN, VAREFØRSELSLOVEN § 6-3.....	11
5.1	Innledning	11
5.2	Kumulative vilkår	12
5.2.1	Innledning.....	12
5.2.2	Begrensninger.....	12
5.2.3	Vederlag av ukjent verdi.....	14
5.2.4	Del av utbytte.....	14
5.2.5	Avhengighet.....	15

5.3	Begrepet «pris»	18
5.3.1	Innledning	18
5.3.2	Kjennskap til prisen	18
5.3.3	Prisendringer	20
5.3.4	Direkte og indirekte betaling	22
5.3.5	«Barter deals»	24
5.4	Begrepet «varen»	25
5.4.1	Innledning	25
5.4.2	Tjenester ved varen	25
5.4.3	Skader på varen og mangler ved varen	32
5.5	Begrepet «salg for eksport til Norge»	36
5.5.1	Innledning	36
5.5.2	«Salg»	37
5.5.3	Sistesalgsprinsippet	38
5.5.4	«For eksport til Norge»	40
6	JUSTERINGER	46
	LITTERATURLISTE	48

1 Innledning

1.1 Litt om toll

Helt siden handel på tvers av landegrenser startet har myndighetene krevet inn toll på varer. Eksempelvis brukte det romerske imperium inntektene fra tollinnkreving på utvidelse av sin makt, og Athen hadde i den greske antikken omtrent 20 prosent tollavgift på import av mais og andre varer.¹

Den nylig opphevede norske Lov om toll og vareførsel fra 2007 (heretter: tolloven 2007) definerte toll som et «pålegg om betaling til statskassen», jf. tolloven 2007 § 1-1 bokstav f. Pålegget beskrives vanligvis som en avgift på varer innført til norsk tollområde. Det norske tollområdet er definert i vareførselsloven² § 1-2 (2) og tollavgiftsloven³ § 1-1 (2). Tollområdet er det norske fastlandet og territorialfarvannet, men inneholder ikke Svalbard, Jan Mayen og Norges biland⁴.

I 2019 behandlet Tolletaten over 6,5 millioner innførselsdeklarasjoner⁵, og tallet øker hvert år. Statsbudsjettet for 2023 viser at tollinntektene utgjorde nærmere 4 milliarder NOK i 2021.⁶

Tollavgiften beregnes etter satser fastsatt i Stortingets årlige vedtak om tollavgift, jf. tollavgiftsloven § 3-1 (1). Toll på fjørfe ble eksempelvis endret i Sttingsvedtak om toll for 2022 § 1 annet ledd. Oppgaven går nærmere inn på tolltariffen senere.

Utenom de varene som er tollfrie, skiller tolltariffen mellom beregningsgrunnlag på bakgrunn av vekt, volum og antall, eller på bakgrunn av verdien («ad valorem»), jf. tollavgiftsloven § 3-3. I internasjonalt perspektiv er «ad valorem» mest anvendt.⁷ Ved beregning av tollavgift på grunnlag av vekt, volum eller antall oppstår det sjeldent problemer ved tollfastsettelsen ettersom det er enklere å sette presise retningslinjer på dette området. Det er derimot ved «ad valorem»-beregningssystemet at problemstillinger erfaringsmessig kan oppstå.

«Ad valorem» som beregningsgrunnlag baserer seg på varens verdi på et gitt tidspunkt. Utfordringen er hvordan man skal fastsette verdien. Behandlingen kalles tollverdifastsettelse.

¹ Rosenow(2010) s. 1.

² Lov om inn- og utførsel av varer, 11. mars 2022 nr. 9.(vareførselsloven)

³ Lov om tollavgift, 16. juni 2022 nr. 53.(tollavgiftsloven)

⁴ Norges biland er for eksempel Dronning Maud Land og Peter I Øy.

⁵ Tolletaten(2018), <https://www.toll.no/no/om-tolletaten/om-oss/nokkeltal/>

⁶ Prop.1 LS(2022-2023), punkt 9.1

⁷ Rosenow(2010) s. 1.

1.2 Tema i oppgaven

Innenfor tollretten finnes det flere metoder for tollverdifastsettelse. Hovedregelen, og den prefererte metoden, er transaksjonsverdimetoden. Transaksjonsverdimetoden er derfor valgt som oppgavens tema. Oppgaven presenterer og drøfter reglene og problemstillingene som oppstår ved tollverdifastsettelse basert på transaksjonsverdimetoden.

Transaksjonsverdimetoden belyses i oppgaven på grunn av dens viktighet ved tollverdifastsettelse, og hvor ofte den blir anvendt i slike situasjoner. Verdifastsettelsesmetoden er ikke bare viktig for toll. Den benyttes også som et grunnlag for å beregne innførselsmerverdiavgift, jf. mval.⁸ § 4-11 første ledd, og som utgangspunkt for statistikkføring av utenrikshandelen.⁹

Oppgaven nevner også andre metoder for tollverdifastsettelse, men den er avgrenset fra å gå i dybden på disse områdene. Noen temaer relatert til transaksjonsverdimetoden må avgrenses i oppgaven, siden omfanget av temaene kunne vært en oppgave i seg selv. Her nevnes eksempelvis internprising, som er relevant i oppgavens kapittel 5.2.5 «Avhengighet», eller royalties, som er relevant i kapittel 5.4.2 «Tjenester ved varen».

1.3 Rettskilder

I oppgaven anvendes alminnelig juridisk metode. Reglene om tollverdifastsettelse hjemles hovedsakelig i vareførselsloven og tollavgiftsloven, samt deres forskrifter og underliggende juridiske kilder. Reglene på dette området bygger på internasjonale forpliktelser som Norge har påtatt seg, og internasjonalt samarbeid på tollområdet. Av internasjonale kilder har jeg valgt å ta utgangspunkt i World Trade Organization (WTO) og World Customs Organization (WCO), da de er spesifikt nevnt i vareførselslovens forarbeider.¹⁰

To nye lover tredde i kraft i 2023, men de har ikke endret noe av det tidligere reglementet rundt tollverdifastsettelse, og viderefører derfor i stor grad ordlyden i bestemmelsene i tolloven 2007, med forarbeider. Finansdepartementets overordnede mål for det nye lovverket var en oppdatering og tilpasning basert på endringer i oppgavefordelingen mellom Tolletaten og Skatteetaten.¹¹ Av relevans for oppgaven kan nevnes at Skatteetaten i 2016 overtok oppgaven med å innkreve toll og merverdiavgift ved innførsel.

⁸ Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift(merverdiavgiftsloven)

⁹ Lindrup(2023) s. 219.

¹⁰ Prop.237 L(2020-2021) side 37.

¹¹ Prop.237 L(2020-2021) side 12.

2 Internasjonale rettskilder

2.1 Innledning

Denne delen av oppgaven gjennomgår først de internasjonale rettskildene, og deretter de norske. Oppgaven viser at det norske reglementet er tungt inspirert, og på noen områder bundet av internasjonale rettskilder. Dette illustreres ved å vise til ordlyden i vareførselsloven § 6-2, der varens tollverdi skal fastsettes i samsvar med WTO-avtalen om gjennomføring av artikkel VII i Generalavtalen om tolltariffer og handel fra 1994.

For å få et perspektiv på utviklingen av de rettskildene og begrepene vi bruker per dags dato, ser jeg det relevant å gjøre en historisk gjennomgang ved å presentere kildene i kronologisk rekkefølge.

2.2 GATT-1947

Felles globale regler for tollverdifastsettelse ble for første gang omtalt i General Agreement on Tariffs and Trade fra 1947 (GATT-1947). Bakgrunnen var de ekstremt høye tollavgiftene, mellom 20 til 30 prosent i gjennomsnitt, som var gjeldende mellom de industrielle statene på den tiden.¹² GATT-1947 fastsatte et rammeverk for global handel, ved å fastslå grunnleggende handelsprinsipper som statene måtte forholde seg til, og ved å gjennomføre tollreduksjoner som gunstiggjorde handel på tvers av landegrensene. I 1947 var det 23 stater som signerte, blant annet Norge, Kina, Storbritannia og USA.¹³

Blant de 38 artikler som GATT-1947 inneholder er det kun én som tar for seg beregning av tollverdien. Artikkel VII presenterte tollverdifastsettelse på bakgrunn av «actual value of the imported merchandise»¹⁴, og danner utgangspunktet for den videre utviklingen av tollverdifastsettelse slik vi kjenner det i dag. Artikkelen bandt ikke statene til én konkret beregningsmetode, men etablerte heller noen grunnleggende prinsipper som statene måtte tolke og anvende selv da de skulle lage sitt nasjonale reglement.¹⁵

2.3 Konvensjoner og Gjennomføringsavtalen

Harmoneringsformålet ved GATT-1947 ble videre utviklet på en rekke konvensjoner utover på 1900-tallet. Eksempelvis nevnes 1950-konvensjonen som ble ratifisert i 1962, men da kun av 15 av de opprinnelige 23 landene. Disse landene var i hovedsakelig vest-europeiske land.¹⁶ Konvensjonen av 1950 innførte et hypotetisk verdibegrep om at tollverdien skulle være

¹² WTO(2007), s. 207.

¹³ WTO(1996)

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Rosenow(2010) s. 5

¹⁶ Tollverdiveilederen(2023), side 5.

«normalprisen av varen». Målet var å verdsette varen til det den ville bli solgt for mellom uavhengige parter på tidspunktet for fortolling. Denne forståelsen av tollverdiregret ble kalt Brüsselsdefinisjonen (BDV). BDV ble utarbeidet som et forslag til alle statene som signerte GATT-1947, men det var 8 av de opprinnelige landene som ikke ville bruke forståelsen, blant annet USA.

Grunnet uenighetene rundt det som ble fastsatt i konvensjonen av 1950 og BDV, fortsatte harmoniseringsforsøkene utover 1900-tallet. Den syvende runden med forhandlinger siden fastsettelsen av GATT-1947 ble igangsatt i 1973 i Tokyo.¹⁷ Forhandlingene endte i 1979 med en avtale om gjennomføring av artikkel VII i GATT-1947. Videre omtalt som Gjennomføringsavtalen-1979. Avtalen består av 31 artikler, to bilag og en protokoll. Det første bilaget, Annex I, heter Interpretative Notes, og inneholder forklarende notater til de 31 artiklene. Interpretative Notes vil bli mye anvendt i oppgaven, og omtales herfra som Notatene. Det andre bilaget inneholder regler rundt den tekniske tollverdikomiteen, som oppgaven tar for seg senere.

De nye artiklene gjorde BDV-metoden overfladisk og de fleste land opphevet sine forpliktelser etter 1950-konvensjonen. BDV-metoden var overfladisk fordi artikkel 1 i Gjennomføringsavtalen-1979 inneholdt ordlyden, «The customs value of imported goods shall be the transaction value», eller «Tollverdien av innførte varer skal være transaksjonsverdien».¹⁸

2.4 Opprettelsen av WTO

World Trade Organization ble opprettet 1. januar 1995 under den såkalte Uruguay-runden.¹⁹ WTO-avtalen som de 76 opprinnelige statene skrev under på blir omtalt som en «paraply-avtale».²⁰ Den samlet avtaler fra mange ulike områder av internasjonal handel inn til ett samlet verk, deriblant 25 multilaterale handelsavtaler der både GATT-1947 og Gjennomføringsavtalen-1979 var representert i videreutviklede og reviderte utgaver. Endringene medførte at GATT-1947 opphørte og erstattet av GATT 1994, som i hovedsak bare er en terminologisk oppdatering av 1947-versjonen. Gjennomføringsavtalen-1979 fikk også nytt navn, Gjennomføringsavtalen-1994, men beholdt tilnærmet lik terminologi.

Innad i WTO uføres det fortsatt reformarbeid, ved eksempelvis Doha-runden fra 2001 er fortsatt et pågående reformarbeid. Her er det fortsatt 8 medlemsland som ikke er enige.

¹⁷ WTO(1996)

¹⁸ St.prp. nr. 25(1979-80), side 280.

¹⁹ Lindrup(2023) s. 131.

²⁰ Tollverdiveilederen(2023), s. 6.

Doha-runden illustrerer at det er utfordrende for WTO-samarbeidet at alle medlemslandene må være enige i en eventuell endring. Ved opprettelsen av de første avtalene var det færre aktive land, og de «store aktører» fikk gjennomslag for sine forslag.²¹ Nå er medlemslandene mer forsiktige med hva de går med på, grunnet mulige sanksjoner ved brudd på WTO sitt reglement. Eksempelvis nevnes sanksjonene på russisk handel etter invasjonen av Ukraina i 2022. Russiske varer ble fratatt de fordelene som WTO-samarbeidet vanligvis gir, og det ble innført straffetoll på varene.²²

Ved opprettelsen av WTO i 1995 byttet to meget relevante organer innenfor oppgavens tematikk navn. GATTs tollverdikomité ble WTOs tollverdikomité, og Customs Cooperation Council (CCC) ble World Customs Organization. Begge foretar seg tolkning og anvendelse av tollverdireglementet, jf. Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 18, men til forskjellig grad. WTOs tollverdikomité fatter avgjørelser kalt «Decisions», avgjørelsene er folkerettslig bindende for medlemsstatene.²³

Som nevnt ovenfor ble den tekniske tollverdikomiteen opprettet ved Gjennomføringsavtalen-1979, og den er videreført som en av komitéene under WCO. Dette fremgår også av artikkel 18 i Gjennomføringsavtalen-1994, mer spesifikt annet ledd. I motsetning til den bindende naturen til «Decisions» er uttalelsene fra den tekniske tollverdikomiteen ment som rådgivende. Uttalelsene består av «Advisory Opinions», «Commentaries», «Explanatory notes», «Case studies» og «Studies». Samlet omtaler WCO disse for «Trade Tools».²⁴

2.5 Juridisk teori

På det internasjonale feltet er det to bøker som er sett på som sentrale standardverk. Saul L. Sherman og Hinrich Glashoff sin bok *Customs Valuation Commentary on the GATT Customs Valuation Code* fra 1988, og Sheri Rosenow og Brian J. O'Shea sin bok *A Handbook on the WTO Customs Valuation Agreement* fra 2010. Begge bøkene viser til hvordan Gjennomføringsavtalen, henholdsvis fra 1979 og 1994, skal tolkes og anvendes.

3 Nasjonale rettskilder

3.1 Innledning

Et lignende perspektiv på utviklingen av rettskilder innenfor norsk tollrett drøftes her i kronologisk rekkefølge. Litteraturen nevner inndrivelse av toll så tidlig som i Middelaldersagaene,

²¹ Lindrup(2023) s. 132.

²² Finansavisen(2022).

²³ Tollverdiveilederen(2023), s. 7.

²⁴ WCO, Valuation(2023)

og toll ble innkrevd allerede på Harald Hårfagres tid.²⁵ Da var tollavgiften fremmet i form av landøre, som er den eldste kjente tollavgiften i Norge.²⁶ Landøre var en avgift på inn- og utførsel av varer, og ble innkrevet av kongens ombudsmenn.²⁷ Tolletaten ble opprettet i 1632.²⁸

Man kjenner i liten grad til hvilke rettskilder som regulerte nasjonal toll i tiden frem til Forordningen av 1. februar 1797. Forordningen het «Tolden og Kjøbstæd-Consumptionen», og er omtalt som «det egentlige grunnlag for den senere tollovgivningen i Norge».²⁹

3.2 Tolloven

Den første norske tolloven trådte i kraft i 1824, bestående hovedsakelig av bestemmelsene i forordningen fra 1797. De forskjellige tollovene flyter over i hverandre ved hjelp av lovendringer og forskrifter. Tolloven av 1966 danner for eksempel grunnlaget for tolloven 2007. Da tolloven fra 1966 trådte i kraft var beregningen av toll basert på tolltariffens innledende bestemmelser. Forarbeidene til 1966-loven fremmer at disse beregningsreglene var basert på Gjennomføringsavtalen-1950.³⁰

Siden 1950-tallet har det norske regelverket bygget på de internasjonale forpliktelsene Norge har inngått. I dagens vareførselslov fremkommer dette klart ved at kap. 6 er tilnærmet identisk oppbygget slik som Part 1 – Rules on custom valuation i Gjennomføringsavtalen-1994.

Begrepet «transaksjonsverdi» ble innført i norsk lov ved ikrafttredelsen av tolloven 2007, og paragraf 7-10 der det stod: «tollverdien av en innført vare er transaksjonsverdien», men prinsippet om bruk av transaksjonsverdimetoden var allerede tatt inn i tollverdiforskriften. Tollverdiforskriften opphørte da tolloven 2007 trådte i kraft, men forskriften hadde vært det sentrale regelverket for tollverdi helt siden 1980-tallet.

Vareførselsloven og tollavgiftsloven tredde i kraft 1. januar 2023, og erstatter tolloven 2007. Formålet bak oppdelingen og oppdateringen av tollreglementet er for å tilpasse disse til Tollstatens ansvarsområder.³¹ De nye lovene forenkler forståelsen av hvilke bestemmelser som gjelder generelt for all vareførsel over landegrensen, og hvilke bestemmelser som gjelder

²⁵ NLI, Tollvesenet(2023).

²⁶ SNL, Landøre(2021).

²⁷ Ibid.

²⁸ Lindrup(2023), side 29.

²⁹ Tolldepartementet(1960) s. 6.

³⁰ St.prp. nr. 92(1961-1962).

³¹ Lindrup(2023). Norsk Lovkommentar til vareførselsloven, note (*).

tollavgiften som tilfaller staten.³² Det har ikke vært formålet å endre det materielle innholdet fra tolloven 2007, og dens samhandling med tollforskriften.

3.3 Tolltariffen

Tolltariffen har helt siden tidlig 1800-tallet vært grunnlaget for tollvesenets fastsettelse av tollavgiften. Det er hjemlet i både vareførselsloven § 6-1 og tollavgiftsloven § 3-1 at Stortinget skal oppdatere tolltariffen årlig. Tolltariffen slik vi kjenner den i dag ble fastsatt i 1988.³³

Før denne tid var det ingen felles beskrivelse og koding av varer på tvers av landegrenser i det internasjonale handelsbildet. Innføringen av HS-nomenklaturen i 1988 forandret dette. HS-nomenklaturen, «det harmoniserte system», er et nummereringssystem for beskrivelse og koding av varer. Omtrent 98 % av alle varer som fraktes internasjonal har en HS-kode som beskriver tollreglene rundt varen. I dag er det omtrent 8000 varenumre i HS-nomenklaturen.³⁴

HS-nomenklaturen består av 8 siffer. De første 6 er obligatoriske for alle land som benytter det harmoniserte system. Siffer nummer 7 vil i de fleste tilfeller gjelde for nasjonale tolloppdelinger, og det åttende tallet benyttes i Norge for statistiske behov.

HS-nomenklaturen begynner i kapitel 1 med levende dyr, hvor hester til avl har varenummer 01 01 21 00. Kapittelinnvidlingen fortsetter tilnærmet lik som prosesseringen av varer utvikler seg. For eksempel tar kapitel 93 for seg våpen og ammunisjon. Som nevnt innledningsvis er de fleste varer tollfrie. Illustrasjonen under viser hvordan det kan se ut for varer som er tollfrie, slik som for tomater i tiden 1. november til 9. mai (varenummer: 07 02 00 11):

07.02

Tomater, friske eller kjølte.

	Ordinær tollavgiftssats	Mengde	Varenummer
- i tiden 1. november - 9. mai	0	kg	07 02 00 11
- ▶ i tiden 10. mai - 10. juli:			
- i tiden 11. juli - 14. oktober	8,86	kg	07 02 00 30
- i tiden 15. oktober - 31. oktober	1,60	kg	07 02 00 40

³² Lindrup(2023) s. 31.

³³ St.prp. nr. 100(1986-87)

³⁴ Lindrup(2023) s. 29.

Illustrasjonen viser også varer som får sin tollavgift fastsatt med grunnlag i standardiserte mål. Tomater har tollavgift fastsatt til 8,86 kr pr. kg i perioden mellom 11. juli og 14. oktober. Se varenummer 07 02 00 30.

Neste illustrasjon er for en vare der tollverdien beregnes «ad valorem», det vil si etter sin verdi. Alle varianter av hansker, vanter og votter som kapittel 62.16 tar for seg, har en «ordinær tollavgiftssats» på 5,6%. En proSENTSATS under «ordinær tollavgiftssats»-kolonnen tilsier at varens tollverdi beregnes «ad valorem». Dermed skal hansker, vanter og votter som er innlemmet i varenummer 62 16 00 10 ha en tollavgift på 5,6% av varens tollverdi.

62.16

Hansker, vanter og votter.

	Ordinær tollavgiftssats	Mengde		Varenummer
- av syntetiske eller kunstige tekstilfibrer	5,6 %	kg, par		62 16 00 10
- ellers:				
- - arbeidshansker og -votter, overtrukket med eller dypet i plast	5,6 %	kg, par		62 16 00 91
- - andre arbeidshansker og -votter	5,6 %	kg, par		62 16 00 95
- - andre hansker, vanter og votter	5,6 %	kg, par		62 16 00 99

3.4 Forskrifter

I 2023 har det kommet to nye forskrifter, én til hver av de nye lovene. Både forskrift av 27. oktober 2022 nr. 1901 om inn- og utførsel av varer (vareførselsforskriften) og forskrift av 27. oktober 2022 nr. 1938 om tollavgift (tollavgiftsforskriften) viderefører hver sine deler av det som stod i tollforskriften 2007³⁵. Her omfattes de delene av tollforskriften 2007 som er utelatt i de nye lovene.

De nye forskriftene er bygget opp slik at paragrafnummereringen følger lovens paragrafer. Det vil si at vareførselsforskriftens § 6-3-1 vil i samsvar med vareførselsloven § 6-3 ta for seg transaksjonsverdien.

3.5 Rettspraksis

Det foreligger ingen Høyesterettsdommer på oppgavens område. Senere i oppgaven vil det derimot bli presentert en rekke lagmannsrettsdommer. Oppgaven vil fortløpende ta opp problemsstillingen med tanke på mangel av Høyesterettsdommer, og bruken av lagmannsrettsdommer.

³⁵ Forskrift av 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften 2008).

Selv om lagmannsrettsdommene anvender et annet regelverk, for eksempel tolloven 2007, vil de fortsatt være høyst anvendelige. Som sagt er de nye lovene vedtatt av andre grunner enn en endring av det rettslige bildet.

3.6 Juridisk teori

Av norsk juridisk teori på dette fagområdet hadde det ikke blitt utgitt noe i bokform siden 1950-tallet, før Helge Lindrup og Linn Marie Meisfjordskar i år (2023) kom ut med *Innføring i tollavgift og vareførsel*.³⁶

Selv om den ikke oppnår status som juridisk teori i seg selv bør masteroppgaven til Swetlana Gentile fra Handelshøyskolen BI i 2015 nevnes. Oppgaven gjelder innførselsmerverdiavgiftfastsettelse, som har mange lignende problemstillinger som min oppgave vil ha. Masteroppgaven er inntatt i Cecilie Aasprong Dyrnes sin artikkelsamling *Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv*.³⁷

4 De øvrige metodene for tollverdifastsettelse

4.1 Innledning

Utgangspunktet for fastsettelse av tollverdi er transaksjonsverdimetoden. Metoden fremgår av vareførselsloven § 6-3 og Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 1. Det finnes derimot flere øvrige metoder for fastsettelse av tollverdi som gjør seg gjeldende dersom transaksjonsverdimetoden ikke kan anvendes. Oppgaven skal i utgangspunktet ta for seg transaksjonsverdimetoden, men jeg finner det relevant å gi de øvrige metodene for tollverdifastsettelse en enkel gjennomgang. Det vil i flere tilfeller vises til situasjoner der transaksjonsverdimetoden ikke kan anvendes. Da ser jeg det naturlig å først gjennomgå de øvrige fastsettelsesmetodene. I dette kapitlet forutsettes det altså at transaksjonsverdimetoden ikke kan anvendes, ettersom de øvrige metodene er sekundære metoder til transaksjonsverdimetoden.

Tollverdifastsettelsesmetodene finnes i vareførselsloven §§ 6-3 flg., jf. § 6-2. Transaksjonsverdimetoden kommer frem av § 6-3, og de øvrige metodene i §§ 6-4 til 6-9. Det kan leses ut av ordlyden i paragrafene at lovens system er slik at § 6-3 prøves først, hvis ikke den kan anvendes skal § 6-4 brukes, og hvis ikke den kan anvendes skal § 6-5 brukes, osv. Forståelsen er fastsatt i Gjennomføringsavtalen-1994 Annex I «Interpretative Notes» nr. 1, hvor det står at «The methods of valuation are set out in a sequential order of application», som vil si at det er en fastsatt rekkefølge fra Artikkel 1 til Artikkel 7. Som sagt følger vareførselsloven kapittel 6 oppbygningen til Part 1 – Rules on Custom Valuation i Gjennomføringsavtalen-1994

³⁶ Lindrup(2023) s. 17.

³⁷ Cecilie Aasprong Dyrnes, Anders Mikelsen (red.). Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv (2017).

Vareførselsloven § 6-6 og Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 4 tar ikke for seg en egen tollverdifastsettelsesmetode, men heller en valgmulighet hos den deklarerende part. Som nevnt rett over er lovens system slik at paragrafene skal anvendes kronologisk, men § 6-6 gir den deklarerende part et valg mellom to varianter, nemlig § 6-7 og § 6-8. Det er i utgangspunktet § 6-7 som skal prøves anvendt først, og det er opp til den deklarerende part å velge, eller «request», at § 6-8 skal brukes i stedet.

4.2 Identisk vare, § 6-4

Verdifastsettelsesmetoden i vareførselsloven § 6-4 og Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 2 tar utgangspunkt i transaksjonsverdien av identiske varer som den for innførsel, jf. bestemmelsens første ledd. Det er altså snakk om å bruke transaksjonsverdien til en identisk vare, som er fastsatt på et tidligere tidspunkt, på den varen som faktisk skal verdifastsettes. Metoden forutsetter at det foreligger tollverdifastsettelse ved bruk av transaksjonsverdimetoden på en identisk vare, i samsvar med reglene om transaksjonsverdifastsettelse i vareførselsloven § 6-3. I ordlyden «identisk vare» legges det blant annet vekt på varens fysiske egenskaper, kvalitet, om-dømme og produksjonsland. Mindre forskjeller på det estetiske ytre av varen ikke vil utelukke anvendelsen av denne tollverdifastsettelsesmetoden.

Det er ikke bare varen som må være tilnærmet identisk, også salget mellom kjøper og selger må være identisk. Her er det spesielt nevnt at det må gjelde samme kvantitet og samme tidsrom.

I Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 2 tredje ledd er det nevnt at dersom det er flere sammenlignbare transaksjoner skal den laveste prisen brukes. I de norske rettskildene fremkommer dette av vareførselsforskriften § 6-4-1 (3).

4.3 Lignende vare, § 6-5

Vareførselsloven § 6-5 og Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 3 tar for seg tollverdifastsettelsesmetoden med utgangspunkt i transaksjonsverdien av lignende varer. Med «lignende vare» er det presisert i bestemmelsens annet ledd at det vises til varer som kan «utføre samme funksjoner og erstatte hverandre handelsmessig», i tillegg til at de til en viss grad er estetisk like. I likhet med metoden for identisk vare er det lagt til grunn de samme vilkårene når det gjelder transaksjonen, og hva som gjelder ved flere eller ingen brukbare transaksjoner.

4.4 Salgspris i Norge, § 6-7

Verdifastsettelsesmetoden i vareførselsloven § 6-7 baserer seg på salgsprisen i Norge av så tilnærmet like varer som mulig, på tidspunktet for innførselen. Metoden finnes i Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 5. Her er ordlyden fra de tidligere gjennomgåtte metodene trukket frem, nemlig «identiske» eller «lignende» varer. Det er viktig å presisere at det er snakk om et

uavhengig salg. Annet ledd i bestemmelsen viser til en rekke poster som vil kunne trekkes i fra på salgsprisen. Her nevnes blant annet tollavgift og andre avgifter som foreligger på varen, og som skal svares til Norge, jf. vareførselsloven § 6-7 annet ledd bokstav b.

4.5 Utregnet tollverdi, § 6-8

Denne metoden skal utregne tollverdien ved å bruke en rekke momenter ved varen som grunnlag. Eksempelvis nevnes kostnaden eller verdien av materialer og produksjon, jf. bokstav a, og fortjenesten som tilsvarer det utenlandske eksportører beregner for varen ved salg til Norge, jf. bokstav b. Disse momentene legges sammen og blir den utregnede tollverdien.

4.6 Alternativ tollverdi, § 6-9

Den siste av de øvrige verdifastsettelsesmetodene kommer frem av vareførselsloven § 6-9 og Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 7, og omtales som «alternativ tollverdi». Ordlyden i bestemmelsens første ledd tilsier at metoden er den siste som skal anvendes i rekken, som et siste alternativ. Her skal alle tilgjengelige opplysninger om varen, utenom de som utelukkes av bestemmelsens annet ledd, brukes i samsvar med prinsippene i §§ 6-3 til 6-8 for å fastsette tollverdien.

5 Transaksjonsverdimetoden, vareførselsloven § 6-3

5.1 Innledning

Oppgavens hoveddel består av en dyptgående gjennomgang av de forskjellige elementene og problemstillingene som oppstår ved anvendelsen av transaksjonsverdimetoden slik den kommer frem av vareførselsloven § 6-3 og Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 1. Transaksjonsverdimetoden er utgangspunktet ved en vares tollverdifastsettelse. Formålet er å komme frem til den prisen som faktisk er betalt mellom to uavhengige parter, for varer som eksporteres til importlandet. Oppgaven kommer nærmere inn på bestemmelsens hensyn, men kort oppsummert skal bestemmelsen gjøre tollverdifastsettelse både forutsigbar for alle parter, og rettferdig i forhold til konkurranse på markedet.

Overordnet består gjennomgangen av de kumulative vilkårene som må foreligge for å kunne anvende transaksjonsverdimetoden, og deretter en grundig gjennomgang av de forskjellige begrepene som vareførselsloven og Gjennomføringsavtalen-1994 benytter. I siste kapittel presenteres justeringsreglene i vareførselsloven §§ 6-10 og 6-11 kort. Dette er relevant å nevne her, ettersom transaksjonsverdifastsettelse kan, på en forenklet måte, oppstilles slik i en modell:

$$\text{Varens transaksjonsverdi} = \text{Prisen på varene} + \text{tillegg etter § 6-10} - \text{reduksjon etter § 6-11}$$

Vareførselslovens § 6-3 og Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 1 sine hjemler for transaksjonsverdimetoden lyser slik:

Utklipp av vareførselsloven § 6-3:

«Tollverdien av en vare er transaksjonsverdien, det vil si den prisen som faktisk er betalt eller skal betales for varen ved salg for eksport til Norge, justert i samsvar med §§ 6-10 og 6-11»

Utklipp av Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 1:

«The customs value of imported goods shall be the transaction value, that is the price actually paid or payable for the goods when sold for export to the country of importation adjusted in accordance with the provisions of Article 8»

5.2 Kumulative vilkår

5.2.1 Innledning

Ordlydene som er presentert i kapitlet foran viser at det er en rekke vilkår som kan hentes rett ut fra første del av bestemmelsene. Blant annet at det må foreligge en pris, det må være gjennomført et salg, transaksjonsobjektet må være en vare, og til slutt må det være eksport til Norge. Disse vilkårene vil gjennomgås nærmere senere i oppgaven som hvert sitt begrep.

Først skal jeg drøfte de vilkårene som kommer frem av vareførselsloven § 6-3 første ledd bokstav a til bokstav d. De samme vilkårene kommer også frem av Gjennomføringsavtalen-1994 Artikkel 1 første ledd, men her med tillegg i annet ledd. Det er viktig å presisere at dette er kumulative vilkår.

5.2.2 Begrensninger

Utgangspunktet for transaksjonsverdimetoden er som sagt at den prisen som blir betalt mellom partene brukes som grunnlag for tollverdifastsettelse. Vilåret i vareførselsloven § 6-3 første ledd bokstav a gjør unntak fra utgangspunktet. Unntaket går ut på at dersom det foreligger noen begrensninger i kjøperens råderett eller bruksrett med tanke på varen som transaksjonen tar for seg, vil ikke transaksjonsverdien kunne brukes som fastsettelsesmetode. Bokstav a inneholder også unntak fra unntaket ved at det nevnes tre eksempler på begrensninger som kan foreligge, og hvor transaksjonsverdimetoden fortsatt kan anvendes. Disse gjør oppgaven rede for senere.

Formålet med å utelukke transaksjoner med begrensninger i kjøperens råde- eller bruksrett til varen er å opprettholde en standard ved begrepet "salg". Oppgaven vil ta for seg salgsbegrepet senere, men utgangspunktet er eiendomsoverføring fra selger til kjøper.³⁸ Ved å ta en slik eierskapstittel til varene vil kjøper ha muligheten til å disponere de akkurat slik han ville ønske.³⁹

³⁸ Se oppgavens kapitel 5.5.3 «Salg»

³⁹ Rosenow(2010), s. 65-66

Der det foreligger restriksjoner på kjøperens råde- eller bruksrett vil det ikke foreligge et "salg" slik som det er presentert her.

Dette formålet har sterke ideologiske linjer tilbake til BDV-metoden, som tok utgangspunkt i en normalpris på varene. Da var utgangspunktet for tollverdifastsettelse den "normale" prisen på varen, solgt i et "normalt" salg. Selv om transaksjonsverdimetoden nå åpner for en lavere pris enn "normalen", enten om det er på bakgrunn av rabatter, dårlig forretningsbeslutninger e.l., er fortsatt ideen om et "normalt" salg tatt med videre fra BDV-metoden.⁴⁰ Et eksempel på en begrensning som utelukker bruken av transaksjonsverdimetoden kan være en avtalebasert begrensning som gjør at kjøper kun kan selge varen i én spesifikk uke i året.

De nevnte begrensningene som ikke utelukker anvendelse av transaksjonsverdimetoden er (1) de som følger norsk lov eller norske myndigheter, (2) de som begrenser salgsområdet for videresalg av varen, og (3) de som ikke har vesentlig innvirkning på varens verdi.

Til (1) har Tollverdiveilederen et eksempel som oppstiller en situasjon der importør har innført radioaktive isotoper. Etter både norsk rett og internasjonale bestemmelser vil importør ikke kunne disponere disse radioaktive isotopene slik han selv vil.⁴¹ Når det gjelder nummer (2) vil det fremkomme av ordlyden at det er snakk om geografisk innskrenkning av salgsområdet for varen. Et eksempel vil her være at selger begrenser kjøpers mulighet til å videreselge varen til et annet land eller et annet kontinent. I Notatene til Gjennomføringsavtalen-1994 er nummer (3) eksemplifisert ved at en selger avtaler med kjøper, som er bilforhandler, at bilene som er importert, ikke kan selges eller vises frem før en avtalebasert dato.⁴² Situasjonen vil ikke virke vesentlig inn på varens verdi, i følge WCO.

WCO sier også i sine Commentaries at det er i situasjoner rundt vurdering av begrensning nummer (3) at det oftest vil oppstå vanskeligheter.⁴³ Det er alminnelig fastsatt at ved vurderingen av hva som har «vesentlig» virket inn på varens verdi skal det foretas en konkret vurdering fra sak til sak. WCO har tatt avstand fra å legge frem noen fastsatte vurderingskriterier, og forholder seg generelle til den konkrete vurderingen. I juridisk teori sies det at vesentlighetsvurderingen skal være av bred og liberal natur.⁴⁴ Ut over dette er vurderingen særdeles lite kommentert innenfor de rettskildene som oppgaven tar utgangspunkt i.

⁴⁰ Sherman(1998), s. 179

⁴¹ Tollverdiveilederen(2023) s. 8

⁴² Annex I Interpretative Notes, Notes to Article 1 "Paragraph 1 (a) (iii)

⁴³ WCO Commentaries nr 12.1

⁴⁴ Sherman(1998) s. 180

5.2.3 Vederlag av ukjent verdi

Vareførselsloven § 6-3 første ledd bokstav b sier at transaksjonsverdimetoden ikke kan anvendes der det foreligger et vilkår eller et vederlag for salget av varen som det ikke kan fastsettes en verdi for. Dette vilkåret har visse likheter med det ovenfor nevnte vilkåret om at prisen må være kjent, som oppgaven vil ta for seg nærmere under kap. 5.3. Der det foreligger situasjoner hvor vederlaget vil være av typen som ikke kan kvantifiseres til et pengebeløp, vil det heller ikke være mulig å anvende transaksjonsverdimetoden.⁴⁵ Ut ifra denne forståelsen er det ganske klart at dette må være et vilkår.

I likhet med forrige vilkår er det også her lagt inn eksempler i Notatene til Gjennomføringsavtalen-1994.⁴⁶ Eksempel a viser til en forhandlingssituasjon der selger fastsetter prisen på varen på bakgrunn av at kjøperen også skal kjøpe en bestemt mengde med andre varer fra selgeren. Dette omtales også som «tie-in-sales», hvor kjøperen da blir bundet til å oppfylle den andre delen av avtalen, som det ikke går an å kvantifisere til et pengebeløp.⁴⁷ Med dette menes at det vil være umulig å fastsette et tall som viser til et pengebeløp, for det som kjøperen er bundet til å oppfylle.

Et annet eksempel på noe som er vanskelig å fastsette en pengeverdi på vederlaget er i såkalte «countertrades».⁴⁸ Dette eksempelet finner vi i bokstav b i Notatene som er nevnt over. Her er prisen for varesalget mellom selger og kjøper satt på bakgrunn av prisen på andre varer eller tjenester som kjøperen selger til selgeren. I juridisk teori nevnes blant annet byttehandel, tilbakekjøp eller kompensasjon, motkjøp, osv., nevnt som eksempler på «countertrades».⁴⁹

Som det fremkommer av eksemplene vil det i første omgang kunne være vanskelig å finne frem til en pris på de eventuelle klausulene, varene eller tjenestene som inngår i kontrakten. Som et tillegg til dette vil det være enda vanskeligere å si hva prisen ville vært uten disse ekstra vilkårene i salgsløpet, eller slik som Rosenow forklarer det; «I hvilken grad én transaksjon påvirker prisen på den andre kan være umulig å kvantifisere».⁵⁰

5.2.4 Del av utbytte

Etter vareførselsloven § 6-3 første ledd bokstav c er bruken av transaksjonsverdimetoden utelukket hvis noen del av utbyttet som kjøper oppnår ved videresalg, rådighet over eller bruk av varen tilfaller selgeren/eksportøren, enten direkte eller indirekte. Et simpelt eksempel vil her

⁴⁵ Rosenow(2010) s. 68

⁴⁶ Annex I Interpretative Notes, Notes to Article 1 "Paragraph 1 (b)

⁴⁷ Rosenow(2010) s.68

⁴⁸ Ibid. s.68

⁴⁹ Ibid. s.68

⁵⁰ Ibid. s.69

være at det fremgår av kontrakten mellom transaksjonspartene at selger skal motta 5 % av kjøpers fortjeneste på videresalg av varene. I utgangspunktet vil ikke transaksjonsverdien kunne brukes her.

Det gjøres et unntak fra dette vilkåret der justeringsregelen i vareførselsloven § 6-10 kan anvendes slik at utbytteverdien blir lagt til i transaksjonsverdien. Oppgaven vil ta for seg justeringsreglene i vareførselsloven senere, men i korte hovedtrekk gjelder § 6-10 poster som skal legges til den prisen som faktisk er betalt eller skal betales for varen.

I vareførselsloven § 6-10 er det første ledd bokstav d som tar for seg utbyttereglene. En forutsetning for å kunne anvende vareførselsloven § 6-10 første ledd bokstav d er at det må foreligge objektive og kvantifiserbare opplysninger, jf. vareførselsloven § 6-10 annet ledd. Her kan det oppstå problemstillinger med tanke på "del av utbytte"-vilkåret, ettersom det ved import av varer kan være tilnærmet umulig å vite hvilke utbytteposter som kan oppstå. I eksempelet som er oppstilt ovenfor vil transaksjonsverdimetoden ikke kunne anvendes dersom det på tidspunktet for tolling foreligger "objektive og kvantifiserbare" opplysninger om videresalgets totale verdi. Dette endrer seg selvfølgelig hvis for eksempel kjøperen allerede har inngått en videresalgskontrakt med en annen part. Da vil det enkelt kunne regnes ut hvor mye utbytte selgeren/eksportøren i dette eksempelet vil få.

Utbytte er blant flere poster som fremgår av vareførselsloven § 6-10. Bestemmelsen inneholder også kostnader for emballasje, innpakkingskostnader etc. Grunnen til at utbytte er den eneste posten fra vareførselsloven § 6-10 som er trukket frem som et spesifikt vilkår i vareførselsloven § 6-3 er de store vanskene som er drøftet over. I juridisk teori er også de administrative vanskene som ville oppstått for tollmyndigheten trukket frem som et argument.⁵¹ I praksis ville tollmyndighetene ha måttet vente med å fortolle varen helt til det forelå objektive og kvantifiserbare opplysninger, som i de fleste tilfeller ville betydd at tollmyndighetene måtte ha ventet helt til for eksempel videresalg forelå. For mange varer kan dette bety flere år med åpne fortollingssaker. Vilåret er med dette med på å sikre en mer kostnadseffektiv tollmyndighet.

5.2.5 Avhengighet

Det siste av de kumulative vilkårene i vareførselsloven § 6-3 første ledd gjelder avhengighet i transaksjonsforhold mellom kjøperen og selgere. I juridisk teori er dette vilkåret omtalt som den viktigste.⁵²

⁵¹ Rosenow(2010) s. 70

⁵² Ibid. s. 71

Det blir stadig mer handel mellom avhengige parter, særlig mellom nærstående selskaper.⁵³ Verdenshandelen blir globalisert gjennom nytenkning innenfor teknologi og kommunikasjon, noe som gjør det lettere for selskaper å spre for eksempel produksjonslinjen geografisk til dit det lønner seg. Det vil kunne føre til opprettelsen av konserner, og da nærstående selskaper. Innenfor dette temaet er internprising et stort sentrum for problemstillinger, men oppgaven er avgrenset til å ta for seg interprising.

Utgangspunktet for transaksjonsverdimetoden er den prisen to uavhengige parter under den konkurransen som finnes på det åpne markedet ville avtalt seg frem til for sin transaksjon. Den samme konkurransen vil selvfølgelig ikke foreligge i en situasjon mellom to avhengige parter, og prisen vil da settes på bakgrunn av andre momenter. Av mulige momenter kan her nevnes ønsket om å redusere skatteplikt, eller reduserte priser for å etablere seg på et nytt marked eller andre kommersielle årsaker.⁵⁴ Vilkåret er essensielt i opprettholdelsen av likhetshensynet ved bruk av transaksjonsverdimetoden.

I motsetning til Gjennomføringsavtalen-1994, der avhengighet er definert i definisjonsartikkelen (Artikkel 15), kommer lignende forklaring direkte ut av den norske bestemmelsen. I begge rettskildene nevnes for eksempel: familiemedlemmer, arbeidsgiver og arbeidstaker, juridisk definert forretningspartnere, direkte eller indirekte kontroll enten av den andre eller en felles tredjeperson.

Det er en viktig presisering i vareførselsforskriften § 6-3-1 første ledd, nemlig at «transaksjonsverdien kan godtas som grunnlag for beregning av tollverdien selv om det foreligger avhengighet mellom kjøper og selger dersom avhengigheten ikke har påvirket prisen». Avhengighetsvurderingen vil derfor være en to-delt vurdering. Først må forholdet mellom kjøper og selger vurderes. Dersom det foreligger avhengighet i forholdet mellom kjøper og selger må prisen de har avtalt vurderes. En slik to-delt vurdering har likheter med mange andre avhengighetsvurderinger i norsk rett, se blant annet skatteloven § 13-1 første ledd.

Vareførselsforskriften angir videre hvilke vurderingsmomenter prisen skal vurderes opp mot i § 6-3-1 annet ledd. Det vil være opp til importøren å dokumentere at avhengigheten mellom transaksjonspartene ikke har påvirket prisen. Dersom importøren kan bevise at prisen som er avtalt vil være «tilnærmet lik» en av verdiene nevnt i § 6-3-1 annet ledd bokstav a til c, så skal transaksjonsverdien godtas slik den fremkommer av transaksjonen. Det er viktig å presisere at det foreligger et tidsmoment i vurderingen, nemlig at beviset må ta for seg verdier som finnes på «samme eller omtrent samme tid».

⁵³ Lindrup(2023) s. 226

⁵⁴ Rosenow(2010) s. 71

De omtalte verdiene er for det første (a), transaksjonsverdien ved salg til uavhengige kjøpere av identiske eller lignende varer for eksport til Norge. Her er det nærliggende å si at «identiske og lignende varer» følger samme forståelse som er gjort rede for tidligere i oppgaven. I de to andre alternativene må importør bevise at verdien er tilnærmet lik tollverdien av identiske eller lignende varer fastsatt etter enten (b) vareførselsloven § 6-7 eller (c) vareførselsloven § 6-8. Begge disse mulighetene er nærmere gjort rede for tidligere i oppgaven.

Der hvor vareførselsforskriften § 6-3-1 annet ledd blir anvendt i en vurdering, etter at importøren har fremlagt sin dokumentasjon, regulerer bestemmelsens tredje ledd hvilke hensyn som skal tillegges vekt. Her skal det legges vekt på «forskjeller på grunn av omsetningsledd, mengder, kostnader og verdier etter vareførselsloven § 6-10». I tillegg til disse skal også eventuelle kostnader selger hadde hatt i en situasjon der det ikke forelå avhengighet mellom selger og kjøper hensyntas.

I et foregående avsnitt ble begrepet «tilnærmet lik» presentert. Ut ifra begrepets ordlyd er det vanskelig å fastsette konkret hva «tilnærmet» likhet vil innebære. Begrepet er nærmere kommentert i Notatene til Gjennomføringsavtalen-1994.⁵⁵ Direkte oversatt blir følgende momenter omtalt som viktige ved avgjørelsen av hva ordlyden innebærer: «Arten av de importerte varene, bransjens natur, sesongen når varene blir importert, og om forskjellen mellom de to verdiene er av kommersiell betydning». Notatene fremhever også nødvendigheten av å gjøre en konkret vurdering i hver enkelt sak, ettersom det er umulig å fastsette en prosentvis ramme.

Eksempelvis kan en liten forskjell i verdi ved transaksjoner som involverer én type vare være uakseptabel, mens en stor forskjell i verdifastsettelsen for en transaksjon som involverer en annen type vare kan være akseptabel. Hensikten med begrepet er å sørge for at det ikke er avhengigheten mellom partene som har ført til prisavviket i forhold til de tre verdiene nevnt i vareførselsforskriften § 6-3-1 annet ledd bokstav a til c.

I norsk lagmannsrettspraksis er det en rekke dommer hvor det foreligger avhengighet mellom kjøper og selger, og hvor det gjøres en vurdering av om prisen de har avtalt er påvirket av avhengigheten. Oppgaven vil senere ta for seg et par av disse dommene, blant annet Klingeldommen og PepperCorn-dommen. I disse dommene ser man at ved avhengighet mellom kjøper og selger kan det oppstå situasjoner hvor likhetshensynet ikke blir opprettholdt slik som ønskelig etter transaksjonsverdimetoden. Det fremgår ikke direkte av dommene at det gjøres en vurdering av prisen fordi det foreligger avhengighet. Slik som oppgaven vil vise, gjøres det heller

⁵⁵ Annex I Interpretative Notes, Notes to Article 1 "Paragraph 2 (b)

mer generelle vurderinger av om transaksjonsverdimetoden kan anvendes, noe som i praksis vil besvare den samme problemstillingen som vareførselsforskriften § 6-3-1 oppstiller.

Vilkåret som er gjort rede for i dette kapitlet reiser også problemstillinger rundt for eksempel internprising. Spørsmål rundt internprising kan i seg selv være et emne for en masteroppgave, og jeg har derfor valgt å holde det utenfor min oppgave.

5.3 Begrepet «pris»

5.3.1 Innledning

De forskjellige elementene som kommer frem av ordlyden i vareførselsloven § 6-3 første ledd kan deles inn i fire underkapitler. For det første «pris», deretter «varen», videre til «salg for eksport til Norge» og så til slutt «justert i samsvar med §§ 6-10 og 6-11». En slik oppdeling følger også av juridisk teori.⁵⁶ Oppdelingen vil være utgangspunktet for den videre oppbygningen av oppgaven.

Begrepet «pris» blir nærmere presisert til å være «den prisen som faktisk er betalt eller skal betales for varen», jf. vareførselsloven § 6-3 første ledd. I Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 1 er samme presisering gjort, nemlig ved at det står «the price actually paid or payable for the goods». Ren ordlydsfortolkning må gjøres ut ifra den rettskildemessige sammenhengen, etter som vi her står ovenfor et rettslig begrep. Det er relativt klart at begrepet her peker mot det vederlaget som ytes fra kjøper i en kjøpsrettslig situasjon der en selger yter en vare. Vareførselsloven § 6-3 annet ledd sier «Prisen skal omfatte alle betalinger som er en betingelse for salget av varen», som igjen peker på en kjøpsrettslig situasjon. Flere av de andre rettskildene på området viser til samme forståelse, for eksempel ved forarbeider, forvaltningspraksis og den juridiske teorien.⁵⁷ Med andre ord kan det sies at det i utgangspunktet er kjøper og selger som bestemmer hvor høy tollverdien vil være, fordi det er den faktiske prisen mellom partene som skal brukes.⁵⁸

5.3.2 Kjennskap til prisen

Det er en forutsetning at prisen må være kjent for å i det hele tatt kunne kalle det «den prisen som faktisk er betalt eller skal betales». Forutsetningen kan leses rett ut av vareførselsloven § 6-3 første ledd. I de fleste tilfeller vil utgangspunktet for kjennskapet til prisen ligge i fakturaen som foreligger ved transaksjonen.⁵⁹

⁵⁶ Rosenow(2010) Chapter 2.

⁵⁷ St.prp. Nr. 25(1979-1980) s. 32, Tollverdiveilederen(2023) s. 15, Sherman(1988) s. 71 flg.

⁵⁸ Rosenow(2010) s. 27.

⁵⁹ Tollverdiveilederen(2023) s. 13

Det hender derimot at kjøper og selger inngår avtaler hvor prisen ikke direkte fremgår av fakturaen, eller at fakturaen som foreligger ikke gjenspeiler realiteten i transaksjonen. I det siste tilfellet er det realiteten som skal legges til grunn.⁶⁰ For at transaksjonsverdimetoden skal kunne anvendes der fakturaen ikke viser til en fastsatt pris, må det være andre metoder som fremgår av avtalen mellom kjøper og selger som gjør at en pris kan fastsettes. Der det verken er pris avtalt, eller andre metoder som senere kan fastsette pris, vil ikke transaksjonsverdimetoden kunne anvendes.

I lovteksten er det åpning for å senere fastsette prisen basert på avtalen mellom partene. Dette kan leses ut fra ordlyden «prisen som [...] skal betales for varen». Her er det viktig at avtalevilkårene er objektive og kvantitative, slik at det sikrer en konkret utregning av prisen på et senere tidspunktet.⁶¹ I juridisk teori er det nevnt eksempler på slike objektive og kvantitative vilkår, slik som en enighet om at prisen skal fastsettes ut ifra enhetsprisen London Commodity Market opererer med på eksportdagen, eller ved at partene har avtalt en formel for prisfastsetting.⁶² En slik formel kan for eksempel være at kjøper skal betale selger for alle kostnader ved produksjon av varen, pluss en prosentvis overskytende sum.⁶³

Manglende kjennskap til pris har blitt anført som rettanvendelsesfeil i lagmannsrettssaken «PepperCorn», jf. LB-2008-11968. PepperCorn var et norsk datterselskap som innførte tekstiler til Norge fra Danmark, hvor deres danske morselskap holdt til. Det danske morselskapet innførte tekstilene fra asiatiske land. PepperCorn betalte for tekstilene fra det danske morselskapet, men det ble også betalt et fast årlig administrasjonsbidrag. Inn under administrasjonsbidrag var det flere bidrag fra det danske morselskapet. Blant annet er «IT-administrasjon» og «Salgsassistanse» særskilt nevnt innledningsvis i lagmannsrettssaken.

Tollregion Vest-Norge fattet vedtak om etterberegning av toll og merverdiavgift, basert på rapporter fra bokettersyn hos PepperCorn. I vedtaket ble det slått fast at hele verdien av bidragene, både «IT-administrasjon» og «Salgsassistanse», skulle legges til i tollverdien. PepperCorn mener at det er feil rettanvendelse å benytte seg av transaksjonsverdien, ettersom prisen ikke er kjent. Lagmannsretten sier seg uenige i at prisen ikke er kjent, ettersom PepperCorn over en lengre periode har betalt en bestemt sum som administrasjonsbidrag til det danske morselskapet. Lagmannsretten er derimot enige om at bidragene innad i posten «administrasjonsbidrag» kunne vært skilt ut av tollverdien dersom det forelå dokumentasjon om hvor mye disse bidragene er verdt.

⁶⁰ Ibid. s. 13.

⁶¹ Rosenow (2010) s. 87

⁶² Ibid. s. 30.

⁶³ Ibid. s. 30

Lagmannsretten viser videre til en Høyesterettsdom, Buttsaken⁶⁴, hvor det fastsettes at i «avgiftsforvaltningen må myndighetene kunne basere sine avgjørelser på de opplysninger som fremgår av den avgiftspliktiges oppgaver og opplysninger ellers». Da PepperCorn ikke kunne tilstrekkelig bevise hvor mye av administrasjonsbidraget som skulle holdes utenfor tollverdien, konkluderte lagmannsretten med at alle kostnadene skulle inngå ved vurderingen av tollverdien. Da ble prisen også ansett som tilstrekkelig kjent, og transaksjonsverdimetoden kunne anvendes.

Oppsummeringsvis kan det konkluderes med at kjennskap til prisen er et essensielt vilkår for at transaksjonsverdimetoden skal kunne anvendes. PepperCorn-dommen viser at lagmannsretten til en viss grad strekker alminnelig ordlydsfortolkning for å kunne si at det foreligger kjennskap til prisen. En slik forståelse og bruk av «kjennskap til pris»-vilkåret er helt i takt med formålet bak transaksjonsverdimetoden om å anvende den så mye som mulig.

5.3.3 Prisendringer

Prisendringer vil foreligge der transaksjonspartene blir enige om en avtalt pris som senere blir endret. I praksis vil det som regel gjelde en rabatt på avtalt pris, men også prisøkninger er omfattet. Begge varianter av prisendringer forutsetter at det først må være avtalt en endelig pris, som deretter endres. Tollverdiveilederen oppstiller to vilkår som tradisjonelt har vært oppstilt for prisendringer. For det første må prisendringen være «kjent på fortollingstidspunktet», og for det andre må den være «målbar på fortollingstidspunktet».⁶⁵ Begge disse vilkårene har klare linjer til forutsetningen om kjennskap til pris, som oppgaven har gjennomgått tidligere. Vilrårene utelukker også bruken av transaksjonsverdimetoden der prisendringer skjer på et senere tidspunkt enn fortollingstidspunktet.

For at en prisendring skal kunne foretas, og transaksjonsverdimetoden fortsatt skal anvendes, må det i praksis komme klart frem av avtalen hvordan endringen skal utføres. Som illustrasjon kan vi lage et eksempel der avtalen sier at dersom kjøper betaler innen en spesifisert frist vil prisen settes ned 10 %. I avtalen er prisen selvsagt oppgitt. Prisendringer er i dette tilfellet både «kjent» og «målbar» på fortollingstidspunktet. Følgen av dette vil være en lavere tollverdi, fordi transaksjonsverdien reelt sett er lavere.

Som sagt er rabatter det mest brukte eksempelet på prisendringer, og oppgaven vil derfor gå nærmere inn på dette begrepet. Rabatter kan forekomme i mange forskjellige varianter, men begrepet er verken definert i norsk eller internasjonal tollrett. Etter alminnelig språklig forståelse er det naturlig å tenke at det er snakk om en form for reduksjon av pris i forhold til det som

⁶⁴ Rt-1995-1768

⁶⁵ Tollverdiveilederen(2023) s. 20

kan omtales som «markedspris», men det kan også være snakk om en reduksjon av prisen mellom samme transaksjonsparter. Denne siste varianten kalles «trade discount», hvor selger ønsker å beholde kjøper enten fordi kjøper er en fast kunde eller en stor kunde med mulighet for langvarig handel.⁶⁶ Av andre rabatttyper som er mye brukt trekker juridisk teori frem «kontant-rabatt», «volumrabatt» og rabatt ved forhåndsbetaling.⁶⁷

Ettersom det, i utgangspunktet, er kjøper og selger som bestemmer hvor høy tollverdien vil være, kan ikke Tollmyndighetene tilside sette deres pris kun fordi den er lavere enn markedspris, den er lavere enn prisen for identiske varer innenfor andre transaksjoner, eller fordi det foreligger rabatter på salget.⁶⁸ En slik forståelse er i tillegg fastsatt i WCO sine Advisory Opinions nr. 2.1, hvor den tekniske tollkomiteen konkluderer med at «the mere fact that a price is lower than prevailing market prices for identical goods should not cause it to be rejected».⁶⁹

Under behandlingen av prisendringer, og da spesielt rabatter, kan skillet mellom BDV og transaksjonsverdien presenteres nærmere, ettersom det gir et bilde på en av de største forskjellene på begrepene. BDV, eller «Brüsselsdefinisjonen», er presentert i kapittel 2.3 «Konvensjoner og Gjennomføringsavtalen». Oppsummeringsvis er BDV et hypotetisk verdibegrep hvor tollverdien skulle være normalprisen på varen. Ved bruk av BDV-metoden er utgangspunktet «normalprisen» på varer, hvor rabatter er begrenset til å være «acceptable» eller «maximum».⁷⁰ Det vil si en fastsatt grense for hvor store rabatter som var tillatt. Ved bruk av transaksjonsverdimetoden er det den faktiske prisen som er betalt mellom partene som er grunnlaget, uavhengig av om det foreligger en rabatt eller ikke. En slik fremstilling kan illustreres via et eksempel fra internasjonal rettspraksis, som også brukes av Rosenow og O'Shea.⁷¹

Saken er fra Supreme Court of India.⁷² Faktum i saken gjelder et indisk selskap som lager traktorer o.l. Det indiske selskapet har importert spesiallagde tannhjul fra et japansk selskap i over 30 år. I 1989 fant det indiske selskapet ut at det var lokale tilbydere som kunne lage disse spesiallagde tannhjulene billigere enn det japanske selskapet klarte. Problemstillingen som retten tar stilling til oppstod da det japanske selskapet satt igjen med et stort varelager av spesiallagde tannhjul som ingen lenger ville kjøpe. Det japanske selskapet valgte til slutt å selge ut dette varelageret til det indiske selskapet for en kraftig redusert pris. Totalt ble rabatten fastsatt til å være på 77 % lavere enn ved tidligere transaksjoner mellom samme parter. Indiske

⁶⁶ Rosenow(2010) s. 28

⁶⁷ Rosenow(2010) s. 28 og Sherman(1988) s. 79-81.

⁶⁸ Rosenow(2010) s. 27

⁶⁹ WCO, Advisory Opinion 2.1 (2)

⁷⁰ Rosenow(2010) s. 28

⁷¹ Ibid. s. 29-30

⁷² Eicher Tractors Ltd., Haryana v. Commisioner of Customs, Mumbai (14. nov. 2000)

tollmyndigheter hevdet at den rabatterte prisen ikke kunne legges til grunn ved avgjørelsen av transaksjonsverdien. Tollmyndighetene valgte heller å bruke listeprisen på varene, med en reduksjon på 30 %. Det indiske selskapet hevdet at transaksjonsverdimetoden skulle anvendes uansett om det var snakk om 77 % rabatt.

Den indiske Høyesterett dømte i favør det indiske selskapet, og fastslo at en slik rabatt ikke kan utelukke bruken av transaksjonsverdimetoden. Selv om rabatten var av unormalt høy sats, var det ingenting som tilsa at det var feildeklart eller feilaktig beskrevet ved innførsel. Det ble også trukket frem at rabatten ble regnet ut med utgangspunkt i listeprisen, og minnet om en form for «clearance sale» ved at tannhjulene hadde ligget på lager i 5 år. Konklusjonen ble at det ikke forelå noe grunnlag for å avvise transaksjonsverdimetoden, selv om rabatten var såpass stor.

Dommen viser et eksempel på at uansett hvor stor rabatten er, så vil ikke transaksjonsverdimetoden kunne utelukkes kun på denne bakgrunnen. Dette presiserer at det er «prisen som faktisk er betalt eller skal betales»⁷³, som er grunnlaget for transaksjonsverdimetoden.

5.3.4 Direkte og indirekte betaling

Avslutningsvis i kapitlet om begrepet «pris», er det naturlig å kommentere hvilke betalingsmetoder som gjør seg gjeldende innenfor vareførselsloven § 6-3 og transaksjonsmetoden. Her er det viktig å presisere forskjellen mellom begrepene. Hvor «prisen» sikter til størrelsen som selger krever for sitt vederlag, vil «betaling» ta sikte på kjøpers oppfyllelse av sin forpliktelse. Det åpenbare eksempelet vil her være direkte betaling ved bruken av penger.

I norsk rett står det i vareførselsloven § 6-3 annet ledd at «prisen skal omfatte alle betalinger som er en betingelse for salget av varen». Det er fastsatt i forarbeidene at bruken av ordlyden «alle betalinger» i praksis vil bety både direkte og indirekte betalinger.⁷⁴ Denne forståelsen fremgår også klart av Gjennomføringsavtalen-1994 sine Interpretative notes i Annex I til artikkel 1, hvor det står «payment may be made directly or indirectly». Ordlyden «alle betalinger» vil også omfatte både betalinger som er gjort, og betalinger som skal gjøres i fremtiden.⁷⁵

I de nevnte Interpretative Notes til artikkel 1 er det satt opp et simpelt eksempel på indirekte betaling. Der hvor kjøper, enten i sin helhet eller delvis, betaler selgers gjeld på vegne av selgeren. Det samme eksempelet er også trukket frem i de nevnte forarbeidene. Andre varianter av indirekte betaling vil for eksempel være via tredjepersoner, enten om det er en tredjeperson

⁷³ Vareførselsloven § 6-3 første ledd.

⁷⁴ Ot.prp.nr.58(2006-2007) s. 67

⁷⁵ Rosenow(2010) s. 31

som er oppnevnt til å betale på vegne av kjøperen, eller om det er oppnevnt en tredjeperson av selgeren som kjøperen skal betale til.⁷⁶ Ved slike overføringer av penger e.l., er det viktig å presisere at det kun er betalinger som relaterer seg til transaksjonsvaren som skal inngå i transaksjonsverdien. Dette er presisert tydelig både i Interpretative Notes og juridisk teori.⁷⁷

Det kan også tenkes at kjøper ønsker å betale ved å gjennomføre aktiviteter som begunstiger selgeren på noen måte. Med «aktiviteter» menes for eksempel at kjøper påtar seg markedsføring av varen, eller garantiansvar på vegne av selgeren. Hvis kjøper tar på seg ansvaret for slike aktiviteter for egen regning vil dette ikke bli ansett som en indirekte betaling. Kostnaden for slike aktiviteter skal derfor ikke bli lagt til i transaksjonsverdien. Dette kommer frem av Interpretative Notes til artikkel 1.⁷⁸

Det er viktig å presisere at selv om kostnaden for slike aktiviteter ikke blir lagt til i transaksjonsverdien, så utelukker de ikke bruken av transaksjonsverdimetoden. De Notatene som er nevnt i dette avsnittet kommenterer anvendelsen til Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 1 (1) b, og da i tillegg vareførselsloven § 6-3 første ledd bokstav b. I oppgaven blir dette vilkåret omtalt som «Vederlag av ukjent verdi»-vilkåret.⁷⁹ Ved vederlag av ukjent verdi kan ikke transaksjonsverdimetoden brukes. Ut ifra sammenhengen kan det virke som om WCO i sine Interpretative Notes har valgt å konkludere med at noen aktiviteter som kjøper gjør for selger er så vanskelige å sette en pris på, at de utelukkes fra transaksjonsverdien i sin helhet.

Det gjøres unntak for noen spesifikke aktiviteter. De aktivitetene som er nevnt i Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 8 vil som hovedregel være de samme som står i vareførselsloven § 6-10, ettersom bestemmelsen tilsvarer artikkel 8. Her er det for eksempel kostnader for emballasje, meglersalær og lasting ved transport. Der kjøper påtar seg betaling for slike kostnader som en form for indirekte betaling, vil dette i utgangspunktet legges til i transaksjonsverdien.

Markedsføringsaktiviteter som kjøper påtar seg, er nærmere presisert videre utover i Interpretative Notes.⁸⁰ Der fremkommer det at selv om kjøper påtar seg ansvaret for slike aktiviteter fordi det står i kjøpsavtalen, vil det fortsatt ikke være en del av transaksjonsverdien, men det vil heller ikke utelukke bruken av transaksjonsverdimetoden.

⁷⁶ Sherman(1988) s. 74

⁷⁷ Ibid. s. 74

⁷⁸ Interpretative Notes(WCO) Note to Article 1, «Price actually paid or payable» nr. 2

⁷⁹ Se oppgavens kapittel 5.2.3.

⁸⁰ Interpretative Notes(WCO) Note to Article 1, «Paragraph 1 (b)» nr. 2

Oppsummeringsvis kan det sies at dersom kjøper påtar seg det økonomiske ansvaret for noe som er opplistet i Artikkel 8, eller vareførselsloven § 6-10, så vil kostnaden kunne være med i beregningen av transaksjonsverdien. På den andre siden, dersom kjøper påtar seg det økonomiske ansvaret for andre aktiviteter utenfor denne oppstillingen, vil det som hovedregel ikke tillegges i transaksjonsverdien.

Det vil selvfølgelig stille seg helt annerledes der selger påtar seg betaling, for eksempel for slike markedsføringsaktiviteter. Her vil det igjen reise seg andre problemstillinger og vilkår osv., men dette området hører til under gjennomgangen av begrepet «varen».

5.3.5 «Barter deals»

En transaksjonsvariant som oppstiller særskilte problemstillinger ved flere av de øvrige kapitlene er såkalte «barter deals». Dette begrepet tar for seg transaksjoner der selger sender en vare til kjøper, slik som ellers, og kjøper «betaler» ved å sende sin egen vare. Eksempelvis: En selger eksporterer en container med hvete til kjøperen. Som kompensasjon for dette sender kjøperen en container med gjødsel til selgeren.⁸¹ I det videre brukes den direkte oversettelsen, «byttehandel», for slike transaksjoner. Byttehandel er i seg selv en form for betaling fra kjøperens side.

Hovedproblemet ved byttehandel er opprettholdelse av vilkåret «kjennskap til prisen». I situasjoner der det foreligger en ren byttehandel, slik som det nevnte eksempelet, vil ikke transaksjonsverdimetoden kunne brukes⁸². Det foreligger ingen pris som faktisk er betalt eller som skal betales i eksempelet, og da må det eventuelt brukes en annen tollverdifastsettelsesmetode. Her er det nærliggende å nevne metodene i §§ 6-4 og 6-5 som tar for seg transaksjonsverdien på identiske eller lignende varer. En slik byttehandel beskrives WCO som «pure barter», fordi de ønsker å skille det fra «complex» barter.⁸³ «Pure barter» er sjeldent brukt i dagens internasjonale handelsmarked.

I sin mer komplekse form vil byttehandel inneholde en metode for å fastsette og uttrykke varens pris i pengeverdi. Avtalen mellom partene vil fortsatt inneholde et bytte av varer, slik som over, men skiller seg fra ren byttehandel ved at partene også har avtalt en slik prisfastsettingsmetode. Et eksempel kan være at partene har avtalt at varene som byttes skal få fastsatt sin pris etter gjeldende priser på verdensmarkedet. Da kan for eksempel prisene som London Commodity Market opererer etter anvendes. I slike mer komplekse byttehandlene, der hele eller deler av

⁸¹ Rosenow(2010) s. 31

⁸² WCO, Advisory Opinions nr. 6.1

⁸³ Ibid.

varen har en fastsatt metode for å komme frem til dens pris, vil transaksjonsverdimetoden kunne brukes.⁸⁴

5.4 Begrepet «varen»

5.4.1 Innledning

Det andre begrepet som oppgaven skal ta for seg er «vare»-begrepet i vareførselsloven § 6-3 første ledd, eller «goods» som det står i Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 1. Vareførselsloven § 1-3 inneholder en definisjon av begrepet «vare» i bestemmelsens bokstav h. Definisjonen går som følger: «vare: alt som omfattes av forskrift om klassifisering av varer». Her vises det til Tolltariffen og bruken av HS-nomenklaturen. Som sagt tidligere inneholder Tolltariffen alle mulige forskjellige typer av varer. Likt for alle er at de er fysiske gjenstander. En av problemstillingene med en slik henvisning til et register for fysiske gjenstander er: til hvilken grad er tjenester (mv.) som følger med den fysiske gjenstanden en del av «varen»? Problemstillingen gjennomgås under «Tjenester ved varen»-kapitlet. Til slutt blir problemstillinger ved skader og mangler på varen tatt opp.

Innledningsvis er det interessant å vise til den teoretiske forskjellen i begrepsbruken av «vare» i BDV-metoden og transaksjonsverdimetoden. I transaksjonsverdien er det den spesifikke varen som importeres i den enkelte transaksjonen som skal vurderes. En slik bruk av begrepet er helt annerledes enn slik det var i BDV-metoden. Under BDV-metoden ble begrepet brukt for å sette alle av den samme vartypen til en hypotetisk normalpris, og tok da ikke hensyn til den enkelte vare.

5.4.2 Tjenester ved varen

I mange tilfeller vil kjøper betale for mer enn kun den importerte varen som transaksjonen tar for seg. Dette kan skje enten ved at prisen for de andre tjenestene inngår i fakturaen som en totalpris, eller ved at kjøper mottar en separat faktura fra selger for tjenestene. Slike andre tjenester som foreligger ved varen kan for eksempel være markedsføring, garanti, eller opplæring av kjøpers ansatte i bruk av importert utstyr.

Det kan gjøres et skille mot de tjenestene som verken er innlemmet i, forbrukt ved eller nødvendig for den grunnleggende bruken av varene.⁸⁵ Som et eksempel kan det vises til Interpretative Notes til «Paragraph 1 (c)» nr. 1 som sier at rettigheten til å reproducere den importerte varen i importlandet ikke skal regnes med i prisen på varen ved bruken av transaksjonsverdimetoden.⁸⁶ Selv om kjøper kanskje betaler for reproduksjonsrettigheten i samme faktura som

⁸⁴ WCO, Advisory Opinions nr. 6.1

⁸⁵ Sherman(1998) s. 85

⁸⁶ WCO, Annex I: Interpretative Notes, Note to Article 8 «Paragraph 1 (c)» nr. 1

selve varen, så er tjenesten ansett å ikke være innlemmet i, forbrukt ved eller nødvendig for den grunnleggende bruken av varene.

Som nevnt innledningsvis finnes det en rekke eksempler på slike tjenester som ligger ved en vare. For å illustrere problemstillinger og drøfte hvilke momenter som er med på å avgjøre spørsmålet om prisen for tjenester enten skal eller ikke skal inngå i prisen for varen, har jeg valgt å trekke frem tre tjenestetyper.

Administrasjonsbidrag fra datterselskap til morselskap

Der hvor selskaper operer på tvers av landegrenser med baser i forskjellige land i form av datterselskaper er det veldig ofte at selskapet er satt opp slik at morselskapet i ett styrer mesteparten av selskapsadministrasjonen, slik at datterselskapene rundt om i andre land kan ha få ansatte. I slike situasjoner finner vi eksempler på at datterselskapet betaler for diverse tjenester som morselskapet utøver, enten om det er i en samlet faktura sammen med andre varer, eller en separat faktura kun for administrasjonstjenestene. Innenfor grupperingen «administrasjonstjenester» finnes det mange forskjellige varianter, dette kan illustreres ved å bruke norsk rettspraksis. Jeg har valgt å se på PepperCorn-dommen som oppgaven allerede har nevnt, samt Klingel-dommen.

PepperCorn-dommen 2008⁸⁷ har allerede blitt omtalt i oppgaven, under kapitelet «Kjennskap til prisen». Der ble det lagt hovedvekt på hva dommen sa om prisen på varen der datterselskapet i Norge betalte et «administrasjonsbidrag» til morselskapet i Danmark i forbindelse med tekstilinnførsel til Norge.

Her er det fortsatt betalingen av «administrasjonsbidrag», herunder «IT-administrasjon» og «Salgsassistanse», som er relevant. Det er et klart fysisk skille mellom varen, som her er tekstiler, og disse tjenestene. Derfor må det nærmere vurderes om tjenestene skal inngå i grunnlaget for tollberegningen til varene. Lagmannsretten presiseres dette spørsmålet slik:

«Det er i realiteten et spørsmål om tjenestene kan anses som levert til PCN [norsk datterselskap] og derfor skal holdes utenfor varenes tollverdi, eller om tjenestene ikke kan anses levert, men må anses som en del av PCDKs [dansk morselskap] egne kostnader. Dersom tjenestene må anses som en del av PCDKs [dansk morselskap] egne kostnader, må PCNs [norsk datterselskap] betaling for tjenestene legges til ved beregningen av tollverdien.»

Slike vurderinger som blir fremstilt er tungt basert på faktum i de forskjellige sakene. For PepperCorn-dommen ble det videre gjort en grundig gjennomgang av de to tjenestene, slik at det

⁸⁷ LB-2008-11968

kunne avgjøres hvilken avtalepart som bærer kostnadene. Innenfor «IT-administrasjon» ble spesielt «innkjøpssystemer» trukket frem som en av kostnadene til det danske morselskapet. Det fremgår ikke av dommen, men det er nærliggende å konkludere med at innkjøpssystemer som brukes av morselskapet for å kjøpe tekstiler fra Asia ikke blir levert til datterselskapet. Konklusjonen er den samme som dommen fastsetter, nemlig at «innkjøpssystemer» er morselskapets kostnad, som de har tatt betalt for hos datterselskapet, og som da må tillegges beregningen av tollverdien.

Den samme konklusjonen ble truffet på flere av elementene som gikk inn under benevnelsen «Salgsassistanse». Her ble for eksempel «registrering av ordrer» og «håndtering av forsendelse til norsk lager» ansett som tjenester som ikke blir levert til det norske datterselskapet, og derfor kostnader som det danske morselskapet har tatt på seg. Kostnadene er lagt til i prisen for varen og skal derfor legges til ved beregningen av tollverdien.

Det norske datterselskapet ble oppfordret til å spesifisere verdien av de ulike elementene som inngår i benevnelsene «IT-administrasjon» og «Salgsassistanse». Dersom datterselskapet hadde spesifisert kostnadene ytterligere kunne det vært mulig å dele opp hva som skulle være med i beregningen av tollverdien, og hva som skulle utelukkes, men datterselskapet spesifiserte ikke nærmere. Da ble konklusjonen at hele kostnaden for «IT-administrasjon» og «Salgsassistanse» ble lagt til ved beregningen av tollverdien.

Dommen viser et viktig moment ved vurderingen av hvilke andre tjenester som skal være med i beregningsgrunnet, ved at det skal vurderes hva som kan anses som levert som en egen tjeneste, utenom vareleveringen. Som oppgaven vil komme til kan dette omformuleres til å være et tilknytningskrav.

Lagmannsrettsdommen ved LB-2016-77476 (Klingel) gjelder et noenlunde lignende faktum som PepperCorn-dommen. Saken gjelder et norsk postordrefirma, som er det norske datterselskapet K-Mail Order Norge AS, og et morselskap i Tyskland, som heter Mail Order Finance GmbH. Videre blir de omtalt som datterselskap og morselskap. Datterselskapet mottar bestillinger fra norske kunder og formidler bestillingen videre til morselskapet. Morselskapet har lager for varene som datterselskapet omsetter, og ved bestilling blir varene pakket og merket til den norske kunden. Den norske kunden betaler til datterselskapet ved faktura, og morselskapet fakturerer datterselskapet for levering av varene. I tillegg blir datterselskapet fakturert for «servicetjenester». Tjenestene som blir levert omfatter vanlig forvaltning, IT-tjenester, markedsføring, innkjøp og restlager.

Når det gjelder spørsmålet rundt hvilke andre tjenester enn selve den fysiske varen gjøres det en lang vurdering av faktum, slik som i PepperCorn-dommen. I Klingel-dommen blir vurderingen presentert slik:

«I rettspraksis er det fremholdt at verdien av alle innsatsfaktorer som er tilført varen av selgeren, skal tas med i tollverdien. Det er imidlertid nødvendig med en nærmere analyse for å kunne slå fast hva det innebærer.»

«Det sentrale vurderingstemaet etter tolloven § 7-10 er om den aktuelle kostnaden er en innsatsfaktor for eksportøren som vedrører de innførte varene.»

I praksis vil både den ordlyden som er brukt i PepperCorn-dommen, og de som er vist til rett ovenfor medføre samme gjennomgang av kostnadene ved transaksjonen. Gjennomgangen gjøres for å finne ut hvilke kostnader som skal tillegges tollberegningen, og hvilke som skal holdes utenfor beregningen. I Klingel-dommen blir tilknytningen mellom kostanden for tjenesten, og selve varen, trukket ytterligere frem.

Andre momenter som trekkes frem som viktige i Klingel-dommen er at det er morselskapet selv som har pådratt seg kostnadene, og da betalt i første omgang, på eget initiativ. Det er ikke datterselskapet som har bestilt noen av de aktivitetene som har medført kostnad. I seg selv vil dette tale for at kostnaden er morselskapet sin, og skal være med i beregningen av tollverdien. Det legges også vekt på at morselskapet har dratt nytte av de aktivitetene som har medført kostnad for dem. Som tidligere nevnt er dette en viktig presisering, ettersom det da er mer nærliggende å si at tjenesten ikke leveres til kjøper som en egen transaksjon. Hvis morselskapet ikke drar nytte av aktivitetene, skulle kostnaden blitt holdt utenfor tollverdiregningen.

Til slutt trekkes det frem ytterligere ett viktig moment i dommen, nemlig det at tjenestene også er av betydning for datterselskapet. Det at tjenesten er av betydning for datterselskapet skal ikke være til hinder for at tjenestene er en innsatsfaktor for morselskapet. Her kan det tenkes en mulighet for fordeling av kostnadene ut ifra hva som er betydningsfullt for datterselskapet. Problemstillingen er den samme som oppstod i PepperCorn-dommen, da det norske datterselskapet ble oppfordret til å gi ytterligere informasjon om tjenestene som ble gitt, slik at lagmannsretten kunne avgjøre om det var adgang til fordeling. I Klingel-dommen konkluderer lagmannsretten med at en slik fordeling av kostnader er utelukket når det gjelder markedsføringskostnader. I denne sammenhengen fastslås det at «så lenge utgiftene er initiert og bekostet av morselskapet, finner lagmannsretten at utgiftene er en innsatsfaktor for morselskapet som skal medregnes i tollverdien av varene».

Det blir ikke gjort en nærmere vurdering av slik kostnadsfordeling i dommen, men den viser til en teoretisk mulighet for å gjøre det slik. Konklusjonen i dommen er at kostnadene rundt «servicetjenester» som morselskapet tar betalt for hos datterselskapet skal være med i beregningsgrunnlaget ved tollverdien.

Konsernbidrag

I likhet med administrasjonsbidrag mellom datterselskap og morselskap vil det foreligge betalinger av tjenester mellom datterselskap og morselskap ved konsernbidrag. Selv om det er store likheter mellom de to tjenestetypene, illustrerer New Wave-dommen at utfallet på tollverdifastsettelsen vil være helt forskjellig.

Den nyeste av lagmannsrettsdommene som benyttes i oppgaven er New Wave-dommen fra 2020.⁸⁸ I dommen gikk lagmannsretten så langt som å kjenne hele tollverdifastsettelsesvedtaket fra Tolldirektoratet ugyldig. Dommen tar for seg flere rettslige problemstillinger, men avgrenses her til å kun snakke om hva som skal inngå i varenes transaksjonsverdi.

Saken gjaldt New Wave Norway AS (heretter datterselskapet) som er et norsk datterselskap til det svenske New Wave-konsernet. Morselskap og konsernspiss er New Wave Group AB (heretter morselskapet). New Wave-konsernet driver salg av sports- og yrkesklær, samt gave- og reklameartikler. Datterselskapet opererer som importør og grossist i Norge, og importerer sine varer direkte fra Asia. Selgerne/produsentene i Asia er ikke en del av New Wave-konsernet.

Det blir betalt en konseptavgift fra datterselskapet til andre deler av konsernet, i hovedsak morselskapet. Innad i avgiften ligger innkjøpstjenester, markedsføring og produktutvikling/design. Tvisten i saken gjelder det faktum at datterselskapet ikke har lagt til konseptavgiften i tollverdien ved sin importdeklarasjon. Tollmyndighetene fattet vedtak om etterberegning av toll, med den forståelse at konseptavgiften skulle vært en del av tollverdien.

New Wave-dommen skiller seg fra PepperCorn- og Klingel-dommen fordi kostnaden til datterselskapet ikke går til selger av varene, men til morselskapet som er konsernspiss. I de nevnte dommene er morselskapet selger av varene til datterselskapet, og kostnaden for tjenestene går til dette selgende morselskapet. I New Wave-dommen går konseptavgiften til morselskapet, mens betaling for varene blir gjort til de asiatiske selgerne, som også besørger selve eksporten av varene. De vurderingsmomentene som er presentert i de ovennevnte dommene kan derimot ikke sies å være oppfylt. Det er ingen tilknytning mellom kostnaden for tjenestene, og transaksjonen varene inngår i. Dette kan illustreres enda tydeligere ved at det ikke var noen holdepunkter for at konseptavgiften, verken direkte eller indirekte, ble videreført til de asiatiske selgerne.

⁸⁸ LB-2020-10664

Ankemosparten i dommen, staten v/ Finansdepartementet, anførte at konseptavgiften var en salgsbetingelse, og derfor måtte regnes med i tollverdien etter transaksjonsverdimetoden. Igjen vil det at konseptavgiften blir betalt til morselskapet, som ikke er selger/eksportør, utelukke en slik anførsel. Salgsbetingelser må oppstå mellom kjøper og selger av varene, slik som det var diskutert i Hyundai-dommen, noe som ikke er tilfelle i New Wave-dommen sitt tilfelle. Den interne konsernorganiseringen vil ikke kunne stille salgsbetingelser på vegne av den asiatiske selgeren.

Garanti

Kostnader tilknyttet garanti på varen er som regel regnet med i prisen per enhet, men kan også faktureres kjøper på en egen garantifaktura. Slik som drøftelsen over viser til, er det også her avgjørende om garantien er en salgsbetingelse eller ikke. I norsk lagmannsrettspraksis finnes «Hyundai Auto-dommen» (LB-2001-1742-1) som gjelder et vedtak om etterberegning av toll og avgifter hos importør av biler. Dommen fremstiller vurderingsmomenter angående hva som er salgsbetingelser eller ikke, både for garantier, men også en «service fee» fra morselskapet.

Bakgrunn for saken er Hyundai Auto Norge AS (heretter H-Norge) som importerte biler fra Korea som ble produsert av Hyundai Motor Company (heretter H-Korea). Importen fant sted i årene mellom 1992 og 1995. Avtalen mellom H-Norge og H-Korea var først og fremst en avtale om produksjon og import av biler, men de gikk også inn i en detaljert service- og garantiavtale.

Dommen gjelder ikke beregning av tollverdien i den grad at den skal brukes i tollsammenheng. Det var ikke, og er ikke, toll på biler, jf. Tolltariffen.⁸⁹ Dommen tar for seg fastsettelse av tollverdien fordi den skal brukes for å beregne merverdiavgift. Oppsummeringsvis brukes tollverdien, og da i utgangspunktet transaksjonsverdimetoden, for å finne ut hva innførselsmerverdiavgiften på en vare skal være. Innførselsmerverdiavgift oppstår ved innførsel av for eksempel biler.

Lagmannsretten skulle vurdere om H-Norge hadde deklarerert riktig tollverdi ved import av bilene i tidsperioden 1992 til 1995. Vurderingen delte de opp i tre hovedposter: Finansieringskostnader, kostnader til garanti på bilene og kostnader til kjøp av manualer, håndbøker, kurs etc. Finansieringskostnadene som dommen tar opp utelukkes fra oppgaven, fordi kostnadene skiller seg i såpass stor grad fra de andre kostnadene.

⁸⁹ Tolltariffen kap. 87 «Kjøretøy samt deler og tilbehør dertil, unntatt rullende materiell for jernbaner og sporveger».

I vedtakene som ble fattet før saken gitt til lagmannsretten ble det lagt til grunn at garantien på 3 år fra H-Korea var en salgsbetingelse for at H-Norge skulle få kjøpe biler av selskapet, og derfor skulle være en del av tollverdien. Sammenholdt med det som er gjennomgått ovenfor i de andre dommene er dette helt riktig anvendelse av reglene, dersom faktum i saken hadde vært slik at det var en salgsbetingelse. H-Norge beviste derimot at garantiutvidelse fra 1 år til 3 år ble til igjennom forhandling med H-Korea, som endte med utvidelse av garantien til en pris på 400 DEM (Tysk mark) pr. bil. Salgsbetingelsen kan derfor sies å ha vært en garanti på 1 år fra H-Korea, imens utvidelsen til en garantitid på 3 år da vil være et eget produkt. Dette er konklusjonen til lagmannsretten også, og kostnaden på 400 DEM pr. bil holdes derfor utenfor tollverdien på bilene.

Kostnaden til kjøp av manualer, håndbøker, kurs etc. ble benevnt som «Service Fee», og omfattet 15 prissatte enkeltposter. I likhet med garantien hadde tollmyndighetene fattet vedtak om at dette var en del av tollverdien. Her gjør lagmannsretten den samme vurderingen av kostnadene som ble gjort i både PepperCorn- og Klingel-dommen, men i Hyundai-saken brukes formuleringen «tilknytning». En slik formulering har oppgaven allerede kommentert under PepperCorn-gjennomgangen. Enkelte av tjenestene var å anse som så nært tilknyttet den enkelte bil at betalingen måtte inngå i grunnprisen, og da også tollverdien.

Den teoretiske muligheten som oppgaven har nevnt for kostnadsfordeling under Klingel-dommen har blitt satt ut i praksis ved Hyundai Auto-dommen. Her blir som sagt enkelte av tjenestene tatt med i tollverdien. Dette gjaldt derimot kun for 25 % av tjenestene. De øvrige 75 % hadde ikke tilstrekkelig tilknytning til bilene til å bli regnet med i tollverdien. Igjen ble argumentet om at det ikke er snakk om en salgsbetingelse, men heller resultatet av forhandlinger, brukt for å konkludere med at tjenestene ikke skal regnes med i tollverdien.

Oppsummeringsvis kan det sies at samlingen av dommer belyser og besvarer en del viktige problemstillinger der transaksjoner inneholder andre tjenester enn bare varene, og hvordan transaksjonsverdimetoden stiller seg til slike situasjoner. Dommene viser at det kan oppstilles vilkår, eller vurderingsmomenter, når det kommer til tilknytning mellom tjenestene og varet-ransaksjonen. Hyundai-dommen hjelper spesifikt til med forståelsen og den praktiske bruken av ordlyden i vareførselsloven § 6-3 (2): «Prisen skal omfatte alle betalinger som er en betingelse for salget av varen». Dommen gjør dette ved å vurdere det som anføres for å være salgsbetingelser, men som konkluderes med å være et eget produkt forhandlet frem mellom partene. Samlet vil dommene være på lang vei mot en fastsatt rettslig standard for hvordan slike saker skal behandles heretter.

5.4.3 Skader på varen og mangler ved varen

Den siste delen av kapitlet rundt «vare»-begrepet som oppgaven skal ta for seg er hva som skjer med tollverdifastsettelse etter transaksjonsverdimetoden der det foreligger skader på varen eller mangler ved varen. Samlet omtales dette som avvik på varen. Problemstillingen springer ut av ordlyden i paragrafen om transaksjonsverdimetoden, vareførselsloven § 6-3 første ledd, hvor hovedregelen er at tollverdien skal være den prisen som faktisk er betalt eller skal betales for varen. Spørsmålet blir om den prisen som er betalt kan sies å være «for varen» dersom det som mottas ikke er i samsvar med det som er avtalt mellom partene.⁹⁰

Oppgaven skal fremheve problemstillinger ved avvik på to typer situasjoner. For det første der det foreligger skade på varen, og for det andre der det er mangler på varen. Det vil tas i bruk et simpelt eksempel i denne delen av oppgaven, som vil gjøre det enklere å illustrere problemstillingene. Eksempelet vil brukes videre i de forskjellige variantene av avvik ved varen som kan oppstå. Ved bruk av eksempelet forutsettes det at de øvrige vilkårene for anvendelse av transaksjonsverdimetoden er oppfylt. Hoveddelen av eksempelet går som følger:

Et norsk selskap importerer tekstil i form av t-skjorter fra en asiatiske produsent og eksportør. Det norske selskapet vil i det videre omtales som importøren, og den asiatiske produsenten vil være eksportøren. Avtalen mellom partene er utformet slik at importøren betaler en fast pris per t-skjorte.

Først og fremst er det naturlig å nevne importørens mulighet til å velge å ikke motta en leveranse som er deklarerert for import til Norge, og som fortsatt ikke er i importens disposisjon. Valgmuligheten er hjemlet i vareførselsloven § 3-7 som tar for seg adgangen til å gjenutføre eller avstå vare til tollmyndighetene. Bestemmelsen nevner ikke spesifikt at det må være mangler ved varene i sin ordlyd. Tolloven 2007 inneholdt en slik bestemmelse med spesifisering om ødelagte varer, jf. tolloven 2007 § 5-5. Resultatet av denne gamle bestemmelsen var også at importøren kunne velge å gjenutføre eller avstå mottakelse av varen. I forarbeidene til vareførselsloven er det fattet beslutning om å ikke videreføre tolloven 2007 § 5-5, fordi vareførselsloven § 3-7 vil i praksis ta for seg varer med mangler der importør ikke ønsker å motta varen.⁹¹ En lignende forståelse kommer også frem av vareførselsforskriften § 3-7-2, ettersom den helt spesifikt tar for seg ødelagte varer og importørens mulighet til å avstå slike varer.

⁹⁰ Rosenow(2010) s. 38

⁹¹ Prop. 237 L(2020-2021) Vareførselsloven og tollavgiftsloven, s. 47-48

Et annet eksempel på bruken av vareførselsloven § 3-7 er der importøren finner ut av avgiftene blir uventet høye ved innførsel.⁹² Da vil importøren også ha muligheten til å gjenutføre eller avstå varen.

Det følger heller ikke av ordlyden i bestemmelsen hva som vil være konsekvensen av at importøren velger å gjenutføre eller avstå varen til tollmyndighetene. Ved anvendelse av reglene under tolloven 2007 stod det at «toll skal ikke svares» der varer ble gjenutført eller avstått til tollmyndighetene, jf. ordlyden i tolloven 2007 § 5-5. Forarbeidene kommenterer ikke hvorfor ordlyden ikke er videreført. Ut ifra sammenheng er det naturlig å tenke seg at det ikke skal betales toll og andre avgifter der importøren påberoper seg gjenutførelse eller avståelse etter vareførselsloven § 3-7. En slik forståelse er også fastsatt i WCO's Explanatory Notes.⁹³ Satt inn i eksempelet som blir brukt i oppgaven blir reglene brukt slik i praksis:

Ved import av t-skjorter fra eksportøren i Asia finner den norske importøren at varene er totalskadde. Importøren ønsker ikke å motta varene, ettersom de ikke er av verdi for ham lenger. Han påberoper seg derfor muligheten til å avstå varen til tollmyndigheten, med hjemmel i vareførselsloven § 3-7. Tollmyndighetene krever dekning av kostnaden for avståelse, jf. vareførselsforskriften § 3-7-1. Utgiftene dekker for eksempel destruksjon av varene der importøren velger å avstå varene til tollmyndighetene. Da slipper importøren å betale toll for varene, og betaler heller en lavere utgift for gjenutførelse eller destruksjon. I mange tilfeller kan importøren kreve utgiftene dekket av eksportøren fordi det foreligger kontraktsmislighold ved levering av ødelagte varer.

En helt annen situasjon vil derimot oppstå hvis importøren ønsker å motta levering selv om det foreligger mangler ved den. Dette kan vi eksemplifisere slik:

Ved import av t-skjorter finner importøren at halvparten av leveransen er skadet. Importøren ønsker å motta hele leveransen. Importøren ønsker derimot ikke å betale toll etter transaksjonsverdimetoden, fordi han mener at den prisen han betalte var for en annen vare enn den han mottok.

Først og fremst kan det konkluderes med at den delen av leveransen som ikke er skadet, og derfor kan omtales som «varen» i transaksjonen, skal benytte seg av transaksjonsverdimetoden ved tollverdifastsettelse. Slik oppdeling av leveransen forutsetter at det er mulig å skille den skadete delen og den «friske» delen. Dette er mulig i eksempelet ovenfor fordi importøren betaler stykkpris per t-skjorte.

⁹² Prop. 237 L(2020-2021) Vareførselsloven og tollavgiftsloven, s. 47-48

⁹³ WCO, Explanatory Notes nr. 3.1 «Valuation Treatment»

Spørsmålet blir således om transaksjonsverdimetoden også kan anvendes på den delen av leveransen som er skadet. Utgangspunktet etter ordlyden i vareførselsloven § 6-3 er at det er prisen som faktisk er betalt eller skal betales for varen som er transaksjonsverdien. Avtalen mellom importør og eksportør gjelder ikke leveranse av skadete varer, og det kan derfor ikke sies at den prisen som er betalt/skal betales er riktig. Da kan ikke transaksjonsverdimetoden benyttes, og det må sees hen til en av de øvrige tollverdifastsettelsesmetodene. En slik anvendelse av vareførselsloven § 6-3 følger WCO sine Explanatory Notes.⁹⁴

I praksis kan det tenkes at løsningen på eksempelet ovenfor der halvparten av leveransen er ødelagt vil først og fremst være at importøren/kjøperen betaler toll på den delen av leveransen som ikke er ødelagt. Denne delen av leveransen får sin tollverdi fastsatt ved bruk av transaksjonsverdimetoden. For den ødelagte delen av leveransen ønsker importøren/kjøperen å benytte seg av en av de øvrige metodene for tollverdifastsettelse, fordi transaksjonsverdien ikke stemmer overens med den «varen» han har betalt for. Med hjemmel i tollavgiftsloven § 3-5 påberoper han seg muligheten til å nedsette beregningsgrunnlaget på de skadete varene. Bestemmelsen gir importøren rett til å sette ned beregningsgrunnlaget forholdsmessig med verdiforringelsen som skaden har medført. I praksis svarer metoden til den nevnt i vareførselsloven § 6-9, som kalles «alternativ tollverdi». ⁹⁵

Det er nå gått igjennom situasjoner hvor det foreligger avvik i form av ødeleggelse eller skade på varene. Videre skal oppgaven illustrere problemstillinger ved mangler i form av avtaleavvik. I det videre forutsettes det at importøren ønsker å motta varene, selv om det foreligger mangler, slik at vareførselsloven § 3-7 ikke kommer til anvendelse. Satt inn i eksempelet som oppgaven benytter kan manglene illustreres slik:

Importøren har bestilt en leveranse av svarte t-skjorter til herrer fra den asiatiske eksportøren. Når tollmyndighetene mottar leveransen opplyser de derimot at leveransen faktisk inneholder skinnhansker.

Her er det altså snakk om levering av feil varer i forhold til det som er avtalt mellom transaksjonspartene. Igjen kan vi lese ut av ordlyden i vareførselsloven § 6-3 at det ikke er snakk om den varen som prisen forholder seg til. Da vil ikke transaksjonsverdimetoden kunne anvendes. WCO sine Explanatory Notes tolker en slik situasjon dithen at det ikke lenger er snakk om et salg for eksport i de tilfellene der feil vare leveres.⁹⁶ Uten videre forklaring fra WCO er det

⁹⁴ WCO, Explanatory Notes nr. 3.1 «Valuation Treatment»

⁹⁵ Ibid. punkt 8.

⁹⁶ Ibid.

nærliggende å tolke deres forståelse slik at vilkåret i transaksjonsverdimetoden om at det må foreligge salg av vare for eksport til Norge, ikke er oppfylt fordi varen som er levert ikke inngår i det avtalte salget mellom importør og eksportør. Da må en av de øvrige metodene for tollverdifastsettelse anvendes. Kontraktsrettslig vil et slikt tilfelle reise en rekke spørsmål som oppgaven ikke vil kunne ta for seg.

Det siste eksempelet for å illustrere problemstillinger ved mangler på varer skal ta for seg varer som ikke svarer til spesifikasjoner i avtalen:

Importøren har bestilt en leveranse av svarte t-skjorter fra den asiatiske eksportøren. Ved innføring til Norge finner importøren ut at leveransen inneholder hvite t-skjorter istedenfor svarte.

Utgangspunktet blir igjen en tolkning av ordlyden i vareførselsloven § 6-3. Ved streng anvendelse av ordlyden er det mulig å si at det faktisk ikke er snakk om samme varen som det er betalt for i transaksjonen. Den varen som avtalen omtalte var svarte t-skjorter, mens det leverte er hvite t-skjorter. Ut ifra tolkningen vil ikke transaksjonsverdimetoden kunne brukes for tollverdifastsettelse. Problemstillingen er ikke nærmere kommentert i norsk rett.

Den er derimot kommentert nærmere i WCO sine Explanatory notes nr. 3.1.⁹⁷ WCO konkluderer med at transaksjonsverdimetoden skal komme til anvendelse fordi Gjennomføringsavtalen 1994 ikke inneholder noen spesifikke provisjoner for en slik situasjon. Uten at det står eksplisitt i konklusjonen ser det ut til at WCO tar utgangspunkt i målet om å bruke transaksjonsverdimetoden mest mulig, og at det i mange praktiske tilfeller ikke vil være forskjell på transaksjonsverdien der varer ikke svarer til spesifikasjoner som nevnt i eksempelet. Svaret på oppgavens eksempel kan derfor tenkes å bli slik:

Importøren av varene fra den asiatiske eksportøren velger å motta de hvite t-skjortene, selv om han bestilte svarte t-skjorter. Ordlyden i vareførselsloven § 6-3 tilsier at det ikke er snakk om samme varen som transaksjonsavtalen tar for seg. Formålet bak transaksjonsverdimetoden er derimot at den skal anvendes så mye som mulig, og norsk tollrett skal tolkes i samsvar med de internasjonale forpliktelsene vi har tatt på oss. Derfor blir svaret at transaksjonsverdimetoden skal benyttes ved fastsettelse av tollverdien på de hvite t-skjortene.

⁹⁷ WCO Explanatory Notes nr. 3.1 «Valuation Treatment» punkt 11, ii

Oppsummeringsvis kan det sies at norsk rett, ved vareførselsloven § 3-7, har gjort problemstillingene som kan oppstå rundt mangler og skader ved varen på fortollingstidspunktet noenlunde fraværende. Den nevnte regelen, som gjør at importør kan velge å avstå varen, er helt i takt med WCO sin oppfordring om at de enkelte medlemslandene må skape nasjonale regler på dette området.

Til slutt er det relevant å belyse anvendelsen av transaksjonsverdimetoden der det oppstår skader eller mangler ved et senere tidspunkt enn fortollingstidspunktet. Utgangspunktet er at tollverdien skal være verdien av varene i den tilstanden de var ved import.⁹⁸ For tilfeldige skader eller mangler vil dette utgangspunktet følges, og vil ikke endre på den tollverdien som varene ble fortollet til ved import.

Der mangler og skader blir oppdaget på et senere tidspunkt enn ved importen vil det først og fremst oppstå kontraktsrettslige spørsmål med tanke på garanti, reklamasjon, risiko osv. Til interesse for denne delen av oppgaven er tollbehandlingen av varer som blir sendt fra eksportør som erstatning for de varene som det forelå skader eller mangler på. Ved sending av slike erstatningsvarer er det i praksis naturlig at det ikke betales mer for de nye varene, ettersom de sendes for å oppfylle den opprinnelige transaksjonen. Da vil den originale transaksjonsverdien fortsatt gjelde.⁹⁹

5.5 Begrepet «salg for eksport til Norge»

5.5.1 Innledning

Det siste begrepet som oppgaven skal ta for seg er «salg for eksport til Norge». Ordlyden fremgår av vareførselsloven § 6-3 første ledd. Den tilsvarende engelske ordlyden i Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 1 er: «when sold for export to the country of importation». I vareførselsloven er det gitt en nærmere presisering av ordlyden, noe som ikke er gjort i Gjennomføringsavtalen-1994 artikkel 1. Vareførselsloven § 6-3 tredje ledd presiserer slik: «Prisen må være den som gjelder i et eksportsalg hvor varen sendes til en kjøper i Norge». I norsk forvaltningspraksis har det i lang tid vært lagt til grunn at begrepet «salg for eksport til Norge» sikter til det salget som er årsaken til at varene bringes inn på norsk tollområde.

Oppgaven har hittil tatt for seg både «pris»- og «vare»-begrepet. Dette siste begrepet som vareførselsloven § 6-3 første ledd inneholder er med på å avgjøre hvilken pris for varen som er aktuell i transaksjonsverdimetoden. I tilfeller hvor det kun foreligger ett salg, slik som i eksempelet oppgaven tok i bruk under «Avvik ved varen», vil det ikke oppstå noe problem rundt

⁹⁸ Sherman(1998) s. 89.

⁹⁹ WCO, Explanatory Notes 3.1 (pkt. 12).

hvilket salg som er for eksport til Norge. Problemstillinger rundt dette begrepet vil derimot oppstå der en vare er gjenstand for en rekke ulike salg, for eksempel slik:

En produsent av t-skjorter i Kina selger en container med t-skjorter til et annet kinesisk selskap, deretter selger det kinesiske selskapet containeren videre til et fransk selskap. I Frankrike blir containeren delt opp slik at noen t-skjorter går til Norge, andre til Spania og til slutt noen til Nederland. De t-skjortene som ble kjøpt av et norsk grossistselskap fra det franske selskapet, blir importert til Norge fra Frankrike, og til slutt videre til et norsk detaljistselskap.

5.5.2 «Salg»

Hittil i oppgaven har det vært en gjennomgående forutsetning at det er snakk om transaksjoner som innebærer salg. Det er derfor relevant å gå dypere inn på hva som faktisk omfattes av ordlyden «salg» i vareførselsloven § 6-3 første ledd. Det finnes ingen definisjon av begrepet i verken vareførselsloven, tollavgiftsloven, tolloven 2007 eller deres forarbeider. Alminnelig språkforståelse tilsier at det siktes til en kjøpsituasjon hvor eiendomsretten til en vare overføres til kjøperen, mot at selger får en motytelse. En lignende forståelse er lagt til grunn i WCO sin tolkning og juridisk teori.¹⁰⁰ I tillegg gir WCO anvisning om at begrepet «salg» skal tolkes utvidende.¹⁰¹ En slik utvidende tolkning vil være i tråd med formålet bak transaksjonsverdimetoden, nemlig at det skal tilstrebes å anvende metoden så mye som mulig.

Med utgangspunkt i den alminnelig språklige forståelse, kan en rekke eiendomsoverføringer utelukkes fra å anvende transaksjonsverdimetoden. Her kan nevnes gave, arv og lån. Her foreligger det ingen motytelse fra mottaker av varene. Ingen av eiendomsoverføringene kan få sin tollverdi fastsatt etter vareførselsloven § 6-3, og må derfor se hen til de øvrige metodene for tollverdifastssettelse.

Et eksempel på en eiendomsoverføring som i utgangspunktet ser ut som et salg slik vi bruker det i dagligtalen, men som ikke går inn under vareførselsloven § 6-3 første ledd sitt «salg»-begrep, er varer som importeres av selskapsavdelinger som ikke utgjør separate juridiske enheter.¹⁰² Problemstillingen har oppstått i norsk lagmannsrettspraksis, jf. Modern Kjolestofferdommen.¹⁰³ Saken gjaldt det danske selskapet Modern Kjolestoffer ApS (heretter Modern Kjolestoffer) som importerer stoff fra USA. Modern Kjolestoffer hadde en filial i Norge under navnet Modern Norge, et såkalt norskregistrert utenlandsk foretak (NUF). Den norske filialen

¹⁰⁰ WCO, Advisory Opinions nr. 1.1 og Sherman (1988) s. 99

¹⁰¹ WCO, Advisory Opinions nr. 1.1

¹⁰² Ibid. pkt. «IV»

¹⁰³ LB-2004-9512

solgte Modern Kjolestoffer sine importerte stoffer fra USA på det norske markedet. Varene ble fortollet med verdien som fremgikk av fakturaer mellom Modern Kjolestoffer og Modern Norge, som var en betydelig lavere pris enn den som forelå mellom Modern Norge og deres kunder. Lagmannsretten konkluderte med at ettersom Modern Norge er filial av Modern Kjolestoffer vil ikke overføringen mellom dem være et salg, og at tollene på varene skulle fastsettes etter verdien som fremgikk av salget til de norske kundene. Uten en mer utfyllende forklaring fra lagmannsretten rundt konklusjonen, så er det nærliggende å fastslå at bakgrunnen for dette er at samme rettssubjekt ikke skal kunne selge en vare til «seg selv». Slik som før i oppgaven er det relevant å trekke frem likhetshensynet, og hvor enkelt det ville vært å skape konkurransefordel i et marked hvis en slik selskapsintern overføring var omfattet av ordlyden «salg» i vareførselsloven § 6-3.

5.5.3 Sistesalgsprinsippet

Eksempelet i innledningen av kapitlet viser en salgsrekke. En slik rekke med salg omtales som suksessive salg, og foreligger i så og si alle internasjonale handler. Innledningsvis er det relevant å presentere et prinsipp som er fastsatt gjennom langvarig forvaltningspraksis, samt underrettspraksis og juridisk teori, nemlig «sistesalgsprinsippet».¹⁰⁴ Ordlyden i vareførselsloven § 6-3 første ledd som sier «solgt for eksport til Norge» er åpen for tolkning når det kommer til hvilket salg som skal være grunnlaget for transaksjonsverdien. Hvis vi ser tilbake på eksempelet kan det tenkes at t-skjortene ble solgt av produsenten i Kina med hensikt om at noen av de skulle ende opp i Norge, etter alminnelig språklig forståelse vil da t-skjortene være «solgt for eksport til Norge». Etter ordlyden «sistesalgsprinsippet» kan det derimot virke nærliggende å si at salget mellom den norske grossisten og den norske detaljisten er det relevante salget fordi det faktisk er sist i rekken. Løsningen på en lignende situasjon vil oppgaven ta for seg senere.

Vareførselsloven § 6-3 tredje ledd konstaterer sistesalgsprinsippet i norsk lov ved å vise til at det er eksportsalget til Norge som er det relevante salget i transaksjonsverdimetoden.¹⁰⁵ Det er en viktig presisering at det ikke bestandig er det siste salget i tid, men det siste salget i salgsrekken hvor varene bringes inn på norsk tollområde.¹⁰⁶ Satt inn i eksempelet i forrige avsnitt betyr det at salget mellom det norske grossistselskapet og det norske detaljistselskapet ikke kan være salget som går inn under «sistesalgsprinsippet», selv om det kommer sist i tid, fordi det ikke er det siste salget hvor varene bringes inn på norsk tollområde. Derimot er det salget mellom det franske selskapet og det norske grossistselskapet som er det siste salget hvor varene bringes inn til norsk tollområde.

¹⁰⁴ Tollverdiveilederen(2023) s. 22-23

¹⁰⁵ Ot.prp.nr. 58(2006-2007) s. 68

¹⁰⁶ LA-2019-72483

På tiden hvor sistesalgsprinsippet ble konstatert i norsk lov hadde både EU og USA tatt i bruk førstesalgsprinsippet. I forarbeidene til tolloven 2007 nevnes førstesalgsprinsippet, og dens bruk i EU, i den sammenheng at det i norsk rett ikke er åpent for bruk av et slikt prinsipp.¹⁰⁷ Både likhetshensyn og kontrollhensyn taler for at sistesalgsprinsippet er den versjonen som gir best utfall med tanke på rettferdighet i form av likebehandling, og kostnadseffektivitet for den norske stat.¹⁰⁸

Slike bakenforliggende hensyn ved valget om å anvende sistesalgsprinsippet ble illustrert i lagmannsrettsdommen fra 2004 som kalles Møller Import-dommen.¹⁰⁹ Blant andre tvistesporsmål ble det gjort en vurdering fra lagmannsretten på om Møller US Import AS kunne anvende førstesalgsprinsippet da de importerte biler fra USA. Møller US Import AS hadde deklart prisen som forelå ved et salg som ble gjort mellom den amerikanske bilprodusenten Chrysler og deres amerikanske datterselskap Chrysler International Corporation, som igjen skulle levere bilene til Møller US Import AS. Lagmannsretten konkluderte med at dette var feil anvendelse av daværende hjemmel for transaksjonsverdimetoden, tollverdiforskriften § 2.

Som sagt ble kontrollhensyn og likhetshensyn lagt vekt på. Ved kontrollhensynet blir problematikken rundt førstesalgsprinsippet at norske tollmyndigheter må innhente informasjon i form av stikkprøvekontroller og bokettersyn i utlandet. Først og fremst vil det påløpe en ekstra kostnad for å kunne utøve slik kontroll. I tillegg kan det settes spørsmålsteget ved den praktiske muligheten av slik kontroll, ettersom utenlandske selskaper ikke opererer med samme reglement som norske selskaper gjør, blant annet ved regnskapsføring og lignende.

Når det kommer til likhetshensynet vil det i noen tilfeller kunne føre til konkurransevidninger der en importør kan velge hvilket salg som skal legges til grunn for tollverdien, enten fordi importøren er eneforhandler på det norske markedet eller fordi importøren inngår i et konsern. I Møller Import-dommen illustreres dette ved at Møller US Import AS har muligheten til å velge et konserninternt salg som det relevante salget ved tollverdifastsettelse. Da er det klart at Møller US Import AS har et konkurranseovertak over andre importører av biler som ikke har slik valgmulighet.

Da Møller Import-dommen ble fattet i lagmannsretten i 2004 fulgte 130 av avtalepartene under Gjennomføringsavtalen-1994 sistesalgsprinsippet, og kun 27 land fulgte førstesalgsprinsippet.¹¹⁰ Det er vanskelig å si akkurat hva tallene er i dag, men det er helt klart at flere og flere

¹⁰⁷ Ot.prp.nr. 58(2006-2007) s. 68

¹⁰⁸ LB-2004-67545

¹⁰⁹ Ibid.

¹¹⁰ LB-2004-67545

land velger å anvende sistesalgsprinsippet. Mye av grunnen til dette er at WCO også er av den oppfatning at sistesalgsprinsippet skal anvendes.¹¹¹

5.5.4 «For eksport til Norge»

Andre del av begrepet «salg for eksport til Norge» tar for seg et dobbeltvilkår. Som nevnt tidligere er begrepet nærmere presisert i vareførselsloven § 6-3 tredje ledd, der dobbeltvilkåret springer ut av ordlyden «hvor varen sendes til en kjøper i Norge». Dette er fastslått i de aktuelle forarbeidene til bestemmelsen, nemlig forarbeidene til tolloven 2007 § 7-10, hvor det står:¹¹²

«Tredje ledd slår fast at den prisen det siktes til, er den som gjelder i et eksportsalg hvor varen sendes til kjøper i Norge. Uttrykket «solgt for eksport til importlandet» innledningsvis i artikkel 1 i avtalen kan åpne for flere tolkninger. Men til forskjell fra noen andre land og tollunioner (deriblant EU), er det i norsk rett ikke åpnet for et prinsipp om «første eksportsalg» (First Sale for Export-Rule). Formuleringen anses etter forvaltnings- og rettspraksis å oppstille et dobbeltvilkår – slik at forutsetningen vil være at salget innebærer at varen er sendt til Norge, og dessuten at salget skjer til en kjøper som befinner seg i Norge.»

Vilkårene omtales også som «forsendelsesvilkåret» og «kjøpsvilkåret». Forsendelsesvilkåret innebærer altså at varen må sendes til Norge, og kjøpsvilkåret at salget må være til en kjøper i Norge.

Ingen av vilkårene er nærmere kommentert i forarbeidene. Langvarig praksis tilsier at det må foretas en konkret helhetsvurdering ved anvendelsen av vilkårene.¹¹³

Krav til bosatt eller registrert kjøper (Kjøpsvilkåret)

Kjøpsvilkåret fremstår som det minst problematiske blant de to nevnte vilkårene. Hverken i lagmannsrettspraksisen eller den juridiske teorien på området er vilkåret tatt opp til en grundig gjennomgang. Det er som regel enkelt i praksis å anvende dette vilkåret, ettersom det kun kan oppfylles ved at kjøper er bosatt (gjelder for fysiske personer) eller registrert (gjelder for foretak) i Norge.¹¹⁴ En siste mulighet gjør seg også gjeldende der kjøper ikke oppfyller de nevnte punktene, men som innfører varene til personlig bruk i Norge.¹¹⁵

¹¹¹ WCO, Commentaries nr. 22.1, pkt 5 «Conclusion»

¹¹² Ot.prp.nr.58(2006-2007) s. 68

¹¹³ Se for eksempel LB-2001-3102

¹¹⁴ Tollverdiveilederen(2023) s. 25

¹¹⁵ Ibid.

Som illustrasjon kan det settes opp et eksempel der et tysk selskap kjøper t-skjorter fra en asiatiske produsent. Det tyske selskapet fører t-skjortene inn til Norge for å selge de på det norske markedet. Selv om salget mellom selskapene fører til at varene blir importert til Norge, kan ikke transaksjonsverdimetoden anvendes fordi den tyske kjøperen ikke er registrert i Norge. Da må tollverdien fastsettes etter en av de øvrige metodene.

Det samme eksempelet vil få et annet utfall hvis vi legger til grunn at det tyske selskapet har en filial i Norge, et NUF, som mottar varene. Tidligere i oppgaven ble det lagt til grunn at et NUF er en del av det samme rettssubjektet som sin utenlandske «eier». I sammenheng med kjøpsvilkåret vil også et NUF bli ansett som en del av samme rettssubjektet, og det vil da kunne sies å finnes en kjøper i Norge i dette tilfellet.¹¹⁶ I slike filial-tilfeller er det som regel større tvil om forsendelsesvilkåret er oppfylt. Dette vil oppgaven ta for seg senere.

Krav til varens forsendelse (Forsendelsesvilkåret)

Tatt på ordet kan det virke som om forsendelsesvilkåret, slik det kommer frem av «til Norge» ordlyden, krever at selger må sende varen direkte til Norge ved eksportsalget. Det er sikker rett at dette ikke er tilfellet. Som vist til tidligere kan varer være gjenstand for en lang rekke transaksjoner, men i sammenheng med forsendelsesvilkåret kan det sies at varer også kan være gjenstand for en lang transport som går innom flere land. Det er her problemstillingene oppstår rundt forsendelsesvilkåret, særlig med tanke på lagring og ompakking av varene.

En viktig presisering rundt forsendelsesvilkåret er at det ikke må forveksles med kontraktsrettslig levering. Forsendelsesvilkåret tar stilling til om forsendelsen som varen er en del av er av slik art at den kan sies å være «til Norge». Dette vilkåret kan oppfylles selv om kontrakten mellom partene sier at levering er et helt annet sted.¹¹⁷

Innledningsvis kan det nevnes at det ikke blir nevnt noe i vareførselsloven § 6-3 første ledd eller tredje ledd at det må være et «eksportland». Det klassiske eksempelet som vises til for illustrasjon her er fisk som blir fisket i internasjonalt farvann, og importert til det norske tollområdet.¹¹⁸ Hvis for eksempel fisken selges til et norsk selskap ved innførsel til Norge kan det være snakk om «salg for eksport til Norge», og da kan transaksjonsverdimetoden anvendes.

For å vise til problemstillinger som oppstår på dette området, og hvordan de i praksis kan løses, skal oppgaven presentere to lagmannsrettsdommer. Dommene vil på hver sin måte vise hvilke momenter som er viktige ved helhetsvurderingen innenfor forsendelsesvilkåret. Først brukes

¹¹⁶ LB-2001-3102 og Tollverdiveilederen(2023) s. 25

¹¹⁷ LA-2019-72483

¹¹⁸ Tollverdiveilederen(2023) s. 24

Selected Brands-dommen fra 2001¹¹⁹, og deretter en nyere dom fra 2019 som kalles Offspring-dommen¹²⁰.

Saken i Selected Brands-dommen fra 2002 gjaldt det svenske selskapet Selected Brands Shoes of Gothenburg AS (heretter SB Sverige) som hadde et NUF (heretter SB Norge) hvor de solgte klær på det norske markedet. SB Sverige solgte også klær på de andre nordiske markedene. SB Sverige kjøpte de klærne som skulle selges på det nordiske markedet fra det engelske selskapet Overland Shoes Ltd. (heretter Overland). Fremgangsmåten for salg av klær på det norske markedet var at SB Norge fikk bestillinger fra norske detaljister. SB Norge sendte bestillingene videre til SB Sverige. SB Sverige samordnet bestillingene fra de nordiske landene og sender de videre til Overland, som igjen sender videre til produsentene av klærne i Asia. Da varene var produsert ble de sendt direkte til Rotterdam for EU-fortolling, og deretter til SB Sverige sin speditør¹²¹ i Sverige. Her ble varene fordelt til de forskjellige nordiske landene. De varene som norske detaljister hadde bestilt blir sendt til en speditør i Norge, og til slutt ut til den enkelte detaljist. Tolldeklarasjonen inn til Norge ble foretatt på basis av den faktura SB Sverige sendte til SB Norge, som var identisk til prisen på Overland sin samlefaktura til SB Sverige.

Ved bokettersyn fattet Toll- og avgiftsdirektoratet et vedtak om etterberegning som medførte betaling av kr. 12 261 656. Hovedspørsmålet i tvisten er at SB Sverige mener at det i realiteten er Overland som har solgt SB Norge varene, og at tolldeklarasjonen derfor er riktig. Tollmyndighetene mener derimot at det er salget mellom SB Norge/Sverige (filialtilfelle) og den enkelte norske detaljist som er eksportsalget til Norge. De anser derfor at tolldeklarasjonen er gjort på feil grunnlag.

En samlet lagmannsrett finner det klart at det i utgangspunktet må oppstilles et forsendelseskriterium. De fastsetter dette slik som gjort ovenfor, i ordlyden «salg for eksport til Norge». Lagmannsretten åpner også opp for at varene kan være innom andre land, så lenge det er av logistikkensyn. Den konkrete vurderingen som må gjøres av varetransporten kunne ikke gjøres i saken, fordi det var mangelfulle opplysninger om lageropphold og arten av ompakning. Slik som tidligere nevnt under PepperCorn-dommen, bruker lagmannsretten Butt-dommen (Rt-1995-1768) til å la uklarheten gå utover den ankende part fordi de er nærmest å gi oppklaring i saken. Den ankende part er her SB Sverige.

¹¹⁹ LB-2001-3102

¹²⁰ LA-2019-72483

¹²¹ En speditør er et selskap som jobber med logistikk og transport av varer på vegne av andre selskaper.

Ettersom det er manglende opplysninger om både varigheten av lageroppholdet og graden/arten av ompakning i saken, fortsetter lagmannsretten sin vurdering basert på andre momenter. Først spisser de problemstillingen ved å si:

«Spørsmålet i vår sak er imidlertid om salget fra Overland kan sies å ha vært et «salg for eksport til Norge», fordi det var på det rene allerede ved bestillingen at den norske del av fellesbestillingen og fellesforsendelsen skulle videre til Norge – eller om det er avtalen mellom SB NO og detaljistene som utløser eksporten til Norge.»

Lagmannsretten deler seg i to ved svaret på dette spørsmålet, det er altså dissens 2-1. Flertallet konkluderer med at det ikke var et salg fra Overland til SB Norge som utløste eksport til Norge, men at det var salget mellom SB Norge og de norske detaljister som utløste eksport til Norge. Dette begrunner flertallet i at Overland har én kontraktspart for det samlede vareparti som skal til alle de nordiske landene, og kontrakten blir ferdigstilt når varene har ankommet Sverige. Det at Overland vet at noen av varene skal videre til Norge kan ikke medføre at salgavtalen mellom Overland og SB utgjør «salg for eksport til Norge», ifølge flertallet. De legger også betydelig vekt på at de mangelfulle opplysningene som er nevnt ovenfor rundt forsendelsen av varer.

Lagdommeren som utgjør mindretallet i dommen er av motsatt oppfatning, nemlig at bestillingen fra detaljist i Norge til SB Norge var grunnen til at SB Sverige bestilte de aktuelle varer fra Overland. Han begrunner sitt syn i at varene ikke på noen tidspunkt var beregnet for Sverige, og at varene kun var innom tollageret i Sverige av logistikkårsaker. Ut ifra dette konkluderer han derfor med at salget for eksport til Norge skjedde ved SB Norges bestilling av varer fra Overland igjennom SB Sverige.

Det er naturlig å nevne at en samlet lagmannsrett kommer til at SB ikke kan klandres for uaktsomheten de har utvist ved å deklare feil tollverdi. Ettersom beregning av toll er basert på et selvdeklareringsprinsipp er det lagt til grunn en streng aktsomhetsnorm.

Offspring-dommen henviser mye til Selected Brands-dommen fra 2002. Offspring-dommen har fått sitt navn fra det danske selskapet Offspring A/S (heretter Offspring) som driver virksomhet med handel av klær og tekstiler. I likhet med Selected Brands-saken handler Offspring klær fra Asia, og selger de til flere land. Salg av klær til Norge skjer gjennom selskapets norske filial, Wheat Norge. Norske kunder legger inn bestilling på varer hos Wheat Norge. Wheat Norge videreformidler kundebestillingene til Offspring i Danmark. Offspring bestiller deretter varene fra sine asiatiske leverandører via en samlet ordre/fellesbestilling som inneholder bestillinger som skal til Danmark også. Bestillingen inneholder presiseringer som gjør det mulig for den asiatiske leverandøren å spesifikt pakke de varene som skal til Norge. Dette gjøres ved merking av varene og videre presisering i en samlet pakkedliste. Varene sendes så til Danmark der de

varene som er merket til Norge blir lagt på et tollopplag hvor Offspring utfører adresse- og fakturamerking på pakkene slik at de kan bli sendt ut til den enkelte norske kunde. Til slutt blir varene sendt fra Danmark og direkte til den enkelte norske kunde.

Twisten i saken oppstod da tollmyndighetene avholdt kontroll hos Wheat Norge og fattet rapport om at det var tatt i bruk feil fastsettelse av tollverdi. Wheat Norge har lagt til grunn at det er prisen avtalt mellom Offspring og de asiatiske leverandørene som er riktig ved tollverdifastsettelse. Tollmyndighetene mener derimot at det er prisen avtalt mellom Wheat Norge og de norske kundene som er riktig. Forskjellen mellom disse to forståelsene utgjorde kr. 763 304 innenfor en periode på omtrent 2 år og 6 måneder.

Kjøpsvilkåret blir ikke gjort rede for i dommen heller, fordi begge partene (Offspring og Finansdepartementet) er enige om at vilkåret er oppfylt.

Når det gjelder forsendelsesvilkåret legger Offspring-dommen frem en annen hjemmel, enn den som er benyttet i Selected Brands-dommen, med tanke på det at varen ikke må sendes direkte til Norge, nemlig Tollverdiveilederen. Lagmannsretten tar utgangspunkt i at det ikke vil være til hinder for at forsendelsesvilkåret kan oppfylles dersom varene midlertidig lagres og omlastes på et sentrallager i et tredjeland. Det henvises også til forvaltningspraksis gjennom vedtak fra Tolldirektoratet, men lagmannsretten konstaterer at forvaltningspraksisen «over tid har vært sprikende». Praksisen blir ikke nevnt videre i saken, og det kan virke som om den ikke blir tillagt noe som helst vekt i lagmannsrettsdommen.

Således foretar lagmannsretten en konkret helhetsvurdering. Det vises til Selected Brands-dommen ved at et langt utdrag av 2001-dommen er lagt til for å fastsette hvilke vurderinger som er sentrale i en konkret helhetsvurdering. Lagdommerne i Offspring-saken legger betydelig vekt på at produksjonen av varene skjer etter forhåndsbestilling fra Offspring, og at varene pakkes og påføres den informasjonen som er nevnt ovenfor (kundenavn, bestemmelsesland, osv.). De viser også til varigheten på mellomlagringen som blir foretatt i Danmark, og legger vekt på at den er så kort som den er (én til to dager) og at det eneste som gjøres på lageret er å påføre pakkene kundens adresser i Norge. Momentene legges inn i det som kan kalles «transporthensyn».

Den konkrete helhetsvurderingen fører til konklusjonen at salget fra leverandørene i Asia til Offspring må anses som eksportsalget til Norge. Omlastningen og videreforsendelsen som blir gjennomført i Danmark bryter dermed ikke forsendelsesvilkåret. Avgjørelsen fra lagmannsretten går langt i å si at den kjøpsrettslige avtalen mellom Offspring og den asiatiske produsenten ikke har avgjørende betydning ved helhetsvurderingen. Det at kjøpsrettslig levering skjer i Asia og at den asiatiske parten kun har avtale med Offspring (ikke filialene) blir omtalt, men gitt

liten betydning. Begrunnelsen er at avtaleforholdet mellom Offspring og den asiatiske produsenten er satt opp slik ut ifra økonomiske forhold og effektivitetshensyn.

Oppsummering

På dette rettsområdet som ikke har noen Høyesterettsdommer, vil lagmannsrettsdommer få en form for prejudikatsvirkning som til en viss grad kan være uønsket. Problemstillingen gjelder for alle delene av oppgaven der lagmannsrettsdommer er tatt i bruk, men kan illustreres godt i denne delen av oppgaven. Offspring-dommen kan på mange områder kan virke som en form for terskelsak. For eksempel sier lagmannsretten at det har hatt «avgjørende betydning» at mellomlagringen i Danmark kun er på «svært kort varighet». I praksis vil dette da være den nye rettslige standarden for mellomlagring, og alt over terskelen kan ikke godtas. I generell juridisk teori er denne prejudisielle vekten lagt til Høyesterettsdommer. Oppgaven avgrenses mot å gå dypere inn på problemstillingen, utenom å nevne at det kan problematiseres.

Innenfor forsendelsesvilkåret viser de to dommene en helt klar utvikling i både synet på hva som er «transporthensyn» og forståelsen av rettsområdet generelt. Når det gjelder den generelle forståelsen kan det vises til både at førstesalgsprinsippet blir tatt opp som et argument i Selected Brands-dommen, mens i Offspring-dommen blir sistesalgsprinsippet fastsatt som en selvfølge umiddelbart. Det vises også til slik utvikling i forståelse av hva som er relevant rundt forsendelsesvilkåret ved at den kontraktsrettslige levering blir gjort ubetydelig i Offspring-dommen, mens den i Selected Brands-dommen var av avgjørende vekt. Ved synet på hva som er «transporthensyn» kan utviklingen sies å være liberal. Ved å sammenholde de to dommene kommer det frem forholdsvis klart at det blir mer og mer godtatt å foreta mellomlagring, og til dels ompakking, underveis i forsendelsen av varene.

En slik utvikling kan argumenteres for å være helt i tråd med formålet til de to vilkårene som er satt frem i forarbeidene til tolloven 2007. Selv om ikke forarbeidene sier det helt konkret, så vil det leses ut ifra sammenhengen at formålet ved forsendelsesvilkåret og kjøpsvilkåret er å sikre riktig anvendelse av sistesalgsprinsippet.¹²² Sistesalgsprinsippet sikrer i sin tur de hensynene som foreligger bak selve transaksjonsverdimetoden, nemlig forutberegnelighet og likhet på tvers av parter på et marked. Da vil utviklingen fra å legge vekt på hvordan avtalen mellom Overland og SB-Sverige, til å avskrive slike kontraktsrettslige begreper som «levering» og «risiko» osv., være helt i tråd med hensynene. Hvis kontraktsinterne avtalevilkår skulle hatt betydning innenfor tollverdifastsettelsen, ville det ha ført til mindre forutberegnelighet og store muligheter for selskaper å få konkurranseovertak.

¹²² Ot.prp.nr. 58(2006-2007) s. 68

I tillegg kan det forhold at vilkårene er tatt inn for å sikre at tollverdien blir fastsatt på grunnlag av sistesalgsprinsippet brukes til å stille seg kritisk ved anvendelsen av vilkårene. Poenget med vilkårene er altså å motvirke at tollverdi på norsk import blir basert på en kjøper som ikke befinner seg i Norge. Kjøpsvilkåret vil i stor grad sikre dette poenget på egen hånd. Så lenge kjøpsvilkåret er oppfylt ved at kjøper befinner seg i Norge og varene de facto importeres til Norge på bakgrunn av bestilling fra kjøperen, så sikrer dette akkurat det forholdet rundt sistesalgsprinsippet.

Da vil forsendelsesvilkåret kunne fremstilles som et vilkår som skaper mer problemer enn løsninger. Her kan nevnes blant annet vanskeligheter ved håndhevelse, slik vi har sett i lagmannsrettsdommene og de avgjørelsene fra Tolldirektoratet som Offspring-dommen viser til. I praksis sliter aktørene med å fatte avgjørelser som ikke er sprikende over tid. Selskapene som er involvert vil også få flere problemer enn løsninger rundt forsendelsesvilkåret. Ompakking, mellomlagring og samlebestillinger har fellestrekk ved at de gjør det enklere, billigere og mer miljøvennlig for aktørene å ta de i bruk. Dette kan illustreres ved å stille spørsmålet: Hva er egentlig forskjellen på at varene blir pakket i Kina istedenfor Danmark? Eller hva er egentlig forskjellen om en vare ligger 2-3 dager på lager istedenfor 6 måneder?

I kritikken mot forsendelsesvilkåret må det selvfølgelig forutsettes at det blant annet ikke kan gjøres ting/endringer ved varen under mellomlagringen, og at det foreligger en kjøper i Norge ved for eksempel forhåndsbestilling. Det er et godt motargument at slik overvåking kan føre til vanskeligheter for norsk tollmyndighet. Et annet motargument er også at den norske stat vil tjene mindre penger på toll dersom forsendelsesvilkåret blir tolket mer og mer liberalt.

Etter mitt syn er det lagt alt for mye vekt på forsendelsesvilkåret i de to lagmannsrettsdommene som er gjennomgått i oppgaven. Selve formålet bak forsendelsesvilkåret er tilsidesatt i den konkrete helhetsvurderingen som lagmannsrettene foretar seg, nemlig sikring av sistesalgsprinsippet. Dette formålet ville vært intakt uavhengig av forsendelsesmåte eller leveringssted fra leverandør, varigheten av mellomlagringen og graden av ompakking på sentrallageret. Spesielt det at varigheten på mellomlagring virker å være svært begrenset ser jeg på som kritikkverdig. Det kan være uønsket fra lagmannsrettens side, men det vil kunne føre med seg miljøskadelige konsekvenser. Slike konsekvenser oppstår når selskaper ikke kan mellomlagre varene sine, for eksempel i Danmark, i påvente av flere varer som kan sendes samlet til Norge.

6 Justeringer

Hovedregelen for fastsettelse av tollverdi ved bruk av transaksjonsverdimetoden fremgår av vareførselsloven § 6-3 første ledd. Det siste bestemmelsen viser til er de justeringene som skal

gjøres i samsvar med vareførselsloven §§ 6-10 og 6-11. Bestemmelsene lister opp elementer som enten skal legges til, jf. § 6-10, eller som skal trekkes fra, jf. § 6-11, transaksjonsverdien.

Bestemmelsernes formål er å gjøre bruken av transaksjonsverdimetoden rettfærdig og forutsigbar for alle. Målet er at transaksjonsverdien skal være et objektivt og nøytralt begrep. Det skal ikke være mulig for partene i et kjøp å innrette sin avtale slik at tollverdien blir lavere.¹²³ Slik som nevnt før vil likhetshensynet som foreligger bak transaksjonsverdireglene ikke kunne opprettholdes dersom de avtalepartene som har muligheten til slik innrettelse ikke hadde blitt justert. Da ville de aktuelle avtalepartene få en konkurransefordel ovenfor de avtalepartene som ikke har en slik innrettelsesmulighet. For eksempel kan det tenkes at konserninterne eiendomsoverføringer i form av kjøp og salg vil innrettes slik at kjøper betaler minst mulig toll. Uten justeringene vil da kjøperen få en fordel ovenfor kjøperer på samme marked som ikke har slike muligheter.

Oppgaven vil ikke gå dypere inn på justeringene enn å nevne et par eksempler. For eksempel skal provisjoner og meglersalær, kostnader til emballasje og innpakking inngå i tollverdien. På den andre siden skal vederlag for transport av varene innad i Norge, tollavgifter og andre avgifter ikke inngå i tollverdien.

¹²³ Tollverdiveilederen(2023) s. 26

Litteraturliste

Litteratur:

Dyrnes, Cecilie Aasprong og Mikelsen, Anders B. (red.). *Merverdiavgift i et internasjonalt perspektiv*. Oslo: Gyldendal Juridisk, 2017.

Finansavisen. «EU vedtar nye sanksjoner mot Russland» (2022) <https://www.finansavisen.no/nyheter/politikk/2022/03/15/7835795/eu-vedtar-nye-sanksjoner-mot-russland> (hentet 6. sep. 2023)

Gentile, Swetlana. Masteroppgave i regnskap og revisjon: «*Beregningsgrunnlaget for innførselsmerverdiavgift på varer*». Oslo: Handelshøyskolen BI, 2015.

Lindrup, Helge og Clementz-Antonsen, Stine og Meisfjordskar, Linn Marie. Norsk Lovkommentar til vareførselsloven, Rettsdata.no (2023). <https://min.reettsdata.no/Dokument/gL20220311z2D9?noteid=gN20220311z2D9z2E1,gN20220311z2D9z2E0> (hentet 4. sep. 2023)

Lindrup, Helge og Meisfjordskar, Linn Marie. *Innføring i tollavgift og vareførsel*. Oslo: Gyldendal Akademisk, 2023.

Norsk lokalhistorisk institutt (NLI), Lokalhistoriewiki.no. «Tollvesenet» (2023) <https://lokalhistoriewiki.no/wiki/Tollvesenet> (hentet 4. sep. 2023)

Rosenow, Sheri og O'Shea Brian J. *A Handbook on the Customs Valuation Agreement*. Storbritannia: Cambridge University Press, 2010.

Sherman, Saul L. og Glashoff, Hinrich. *Customs Valuation: Commentary on the GATT Customs Valuation Code*. USA: Kluwer, 1988.

Tolldepartementet. «Innstilling fra Komiteen til revisjon av tollovgivningen» (1960). https://www.toll.no/contentassets/d0eff9e70e52478b85ad5bc590c9d3fb/innstilling_fra_komiteen_til_revisjon_av_tollovgivningen.pdf (hentet 4. sep. 2023)

Tolletaten. «Nøkketal frå Tolletaten» (2018). <https://www.toll.no/no/om-tolletaten/om-oss/nokketal/> (hentet 30. aug. 2023).

Tolletaten. «Tariffutforming» (2023). <https://www.toll.no/no/bedrift/tolltariffen-og-klassifisering/om-tolltariffen/tariffutforming/> (hentet 04. sep. 2023)

Tolletaten. «Tolltariffen» (2023) <https://tolltariffen.toll.no/tolltariff?language=no> (hentet 04. sep. 2023)

Tolletaten. «Tollverdiveilederen» (2023). <https://www.toll.no/contentassets/6d767582cf0945afb785b28ad0a297d9/tollverdiveilederen-oppdaterert-iht-nytt-regelverk.pdf>. (hentet 29. aug. 2023)

Store Norske Leksikon (SNL). «Landøre» (2021) <https://snl.no/land%C3%B8re> (hentet 4. sep. 2023)

World Customs Organization. *Brief guide to the WTO Valuation Agreement*. 4. utg. Belgia: 2002.

World Customs Organization. «Valuation» (2023). <https://www.wcotradetools.org/index.php/en/valuation> (hentet 30. aug. 2023).

World Trade Organization. «Press Brief: Fiftieth Anniversary of the Multilateral Trading System» (1996). https://www.wto.org/english/thewto_e/minist_e/min96_e/chrono.htm (hentet 30. aug. 2023)

World Trade Organization. «World Trade Report» (2007). https://www.wto.org/english/res_e/booksp_e/anrep_e/world_trade_report07_e.pdf (hentet 30. aug. 2023)

Norske rettskilder:

- 2022 Lov om inn- og utførsel av varer, 11. mars 2022 nr. 9. (vareførselsloven)
- 2022 Lov om tollavgift, 16. juni 2022 nr. 53. (tollavgiftsloven)
- 2009 Lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) [mval.]
- 2007 Lov om toll og vareførsel, 21. desember 2007 nr. 119. (tolloven)
- 1999 Lov om skatt av formue og inntekt, 26. mars 1999 (skatteloven)

Forskrift av 27. oktober 2022 nr. 1901 om inn- og utførsel av varer (vareførselsforskriften)

Forskrift av 27. oktober 2022 nr. 1938 om tollavgift (tollavgiftsforskriften)

Forskrift av 17. desember 2008 nr. 1502 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften 2008)

St.prp. nr. 92 (1961-1962).

St.prp. nr. 25 (1979-80)

St.prp. nr. 100 (1986-87)

Ot.prp.nr. 58 (2006-2007)

Prop. 237 L (2020-2021) Vareførselsloven og tollavgiftsloven

Prop.1 LS (2022-2023)

LB-2001-3102 (Selected Brands)

LB-2004-9512 (Modern Kjolestoffer)

LB-2008-11968 (Peppercorn)

LB-2004-67545 (Møller Import)

LA-2019-72483 (Offspring)

Rt-1995-1768 (Buttsaken)

LB-2001-1742-1 (Hyundai Auto)

LB-2020-10664 (New Wave)

Internasjonale rettskilder:

Eicher Tractors Ltd., Haryana v. Commissioner of Customs, Mumbai. (14. nov. 2000)