

Adgangen til VOEC-registrering i lys av Boozt-dommen

Borgarting lagmannsretts dom av 24. juni 2024 vedrørende Boozt gjelder adgangen til forenklet registrering i Merverdiavgiftsregisteret ved omsetning av varer med lav verdi fra utlandet til Norge. Denne artikkelen gir en redegjørelse for dommen og hva den avklarer (og ikke) med hensyn til rekkevidden av registreringsordningen.



Advokat (H)
Bjørn Christian Lilletvedt Towsen
Partner, Advokatfirmaet
Thommessen



Advokatfullmektig
Siyanna Stenersen
Advokatfirmaet Thommessen

Bakgrunnen for VOEC-ordningen

Etter mval. §§ 1-1 og 1-2 skal merverdiavgift beregnes og betales ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester i og til Norge. Avgiftsplikten gjelder kun for avgiftssubjekter, dvs. de som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret, jf. mval. § 11-1, jf. § 1-3(1)(d). Registreringsplikten følger av mval. § 2-1 første ledd. Etter bestemmelsen må næringsdrivende registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning som omfattes av loven overstiger kroner 50 000 i løpet av en periode på tolv måneder. For avgiftssubjekter uten forretningssted eller hjemsted i Norge, skal registrering skje gjennom representant, jf. mval. § 2-1 sjette ledd.

Ordnningen med forenklet registreringsløsning ble for første gang innført i Norge i 2011. Den gang gjaldt ordningen for utenlandske tilbydere av elektroniske tjenester med salg til privatpersoner i Norge (ordningen gikk under navnet VOES - VAT on electronic services).

I 2020 besluttet Stortinget å oppheve fritaket for merverdiavgift, særavgifter og toll ved innførsel av varer fra utlandet med verdi under kr 350 slik at

det ved innførsel av slike varer til Norge skulle beregnes avgift fra første krone.¹ Bakgrunnen for dette var at man så at økende grenseoverskridende handel med varer medførte at en stadig større andel av varer forbrukt i Norge ikke ble beskattet her, dette var i uoverensstemmelse med det internasjonale destinasjonsprinsippet.²

I sammenheng med at nevnte fritak ble opphevet, ble det vedtatt at tilbydere av varer med «lav verdi» til privatpersoner i Norge skulle bli registreringspliktige, men kunne benytte seg av en forenklet registreringsløsning (VAT on E-commerce). Departementet har fastsatt i forskrift hva som skal anses som en vare med «lav verdi», per dags dato gjelder dette varer med verdi på inntil kr 3000.³ Leverandører av varer med verdi over kr 3000 til forbrukere i Norge vil være registreringspliktige kun i den grad de har omsetning i Norge, og

da må de registrere seg på ordinær måte i Merverdiavgiftsregisteret.

Spørsmålet om grensedragningen mellom omsetning *til* Norge og avgiftspliktig omsetning *i* Norge ble for første gang behandlet av Høyesterett i HR-2006-536-A (Ifi Oy). I denne avgjørelsen tok Høyesterett stilling til om det var en slik tilknytning mellom omsetningen til det finske selskapet Ifi Oy og Norge at det dreide seg om innenlands avgiftspliktig omsetning, eller om det dreide seg om avgiftsfritt salg til Norge. Retten konkluderte med at utenlandske selskaper som driver salgsvirksomhet fra utlandet, som særlig har innrettet virksomheten sin til det norske markedet, kan anses for å ha omsetning i Norge.

LB-2023-163590 (Boozt)

Borgarting lagmannsrett har i dom av 24. juni 2024 vedrørende Boozt behandlet spørsmålet om rekkevidden av VOEC-ordningen. Boozt Fashion er et selskap som primært driver med nettsalg av klær, sportsartikler, kosmetikk og interiør til forbrukere i en rekke land. Selskapet er hjemmehørende i Sverige. I tillegg til netthandel har selskapet

1 Reglene ble foreslått i Prop. 1 LS (2019–2020) s.160 flg. Basert på Stortingets anmodningsvedtak nr. 85 (2018-2019) om å fjerne merverdiavgiftsfritaket for varesendinger fra utlandet med verdi under 350 kroner.

2 Prop 1. LS (2019-2020) s. 160.

3 Merverdiavgiftsloven § 1-3 jf. merverdiavgiftsforskriften § 1-3-8.

butikkutsalg i Sverige og i Danmark. Selskapet har ikke noe forretningssted eller annen form for fysisk tilstedeværelse i form av lager eller lignende i Norge. Om lag 10 % av selskapets totale omsetning skjer til forbrukere i Norge.

Selskapet var fra 2009 registrert i Enhetsregisteret som et norskregistrert utenlandsk foretak (NUF), og i Merverdiavgiftsregisteret gjennom norsk representant, men søkte i 2021 om å endre registrering fra ordinær registrering til VOEC-registrering.

Bakgrunnen for saken var at skattekontoret avsto selskapets søknad om VOEC-registrering, fordi skattekontoret mente selskapet drev virksomhet med omsetning i, og ikke til, Norge, og derfor var omfattet av den ordinære registreringsplikten i Merverdiavgiftsregisteret og dermed ikke kunne velge VOEC-registrering. Som følge av avslaget gikk selskapet til søksmål med påstand om at vedtaket måtte anses ugyldig. Vurderingstemaet i saken var, slik Høyesterett ga anvisning på i «Ifi Oy», om Boozt etter en helhetlig vurdering hadde omsetning til (og ikke i) Norge og dermed kunne registrere seg i VOEC-ordningen etter mval. § 14-4. Tingretten kom til at skattekontorets vedtak var ugyldig. I sin vurdering la tingretten vekt på at det var tydelig for norske kunder at Boozt ikke var en norsk virksomhet. Staten anket dommen til Borgarting lagmannsrett som i likhet med tingretten konkluderte med at skattekontorets vedtak var ugyldig. Lagmannsrettens dom er så påanket av staten til Høyesterett. I skrivende stund er det ikke avklart om anken tillates fremmet til behandling, så dommen er p.t. ikke rettskraftig. Uavhengig av om saken slipper inn og eventuelt skulle få et annet utfall i Høyesterett, er det viktig å ha klart for seg hvilke spørsmål saken avklarer og ikke.

Hva skal til for at det foreligger omsetning i Norge?

Lagmannsretten la til grunn at direkte markedsføring mot norske kunder, samt kommunikasjon og avtalevilkår på norsk, ikke medfører at omsetningen

anses for å skje i Norge. Retten understreker at den teknologiske utviklingen de senere årene har gjort det enkelt å oversette nettsider og avtalevilkår til norsk, og at det derfor bør utvises forsiktighet med å tillegge slike forhold for stor betydning, og at det avgjørende må være hvordan virksomheten er organisert og drevet, samt i hvilken grad aktiviteten skjer i Norge.

I sin vurdering av hvordan virksomheten hadde innrettet seg la lagmannsretten vekt på at Boozt driver en global netthandelsvirksomhet med salg til 14 europeiske land, hvorav salg til Norge utgjør en begrenset del. Lagmannsretten la vekt på at selskapet ikke hadde ansatte i Norge, og at det kommer tydelig frem av både nettsiden og avtalevilkår at kjøpsavtaler inngås med et svensk selskap. Retten påpekte også at markedsførings- og reklamekampanjer koordineres globalt, og at markedsføringen i Norge inngår som en del av disse internasjonalt koordinerte kampanjene. Det faktum at det avtalerettslige leveringsstedet er i Norge, er etter lagmannsrettens vurdering ikke avgjørende. Dette siste samsvarer med det Høyesterett la til grunn i Ifi Oy-saken.

Lagmannsretten konkluderte derfor at det ikke forelå tilstrekkelig tilknytning mellom salgene og Norge til at Boozt kunne anses å ha omsetning «i» Norge.



Er omsetning i Norge diskvalifiserende for VOEC-registrering?

Når lagmannsretten konkluderer med at Boozt ikke har omsetning i Norge og derfor ikke er omfattet av den ordinære registreringsplikten, utblir vurderingen av det mer prinsipielle spørsmålet – om det er en forutsetning for å kunne registrere seg etter VOEC reglene at en ikke er omfattet av den ordinære registreringsplikten. Lagmannsretten påpeker at det i forarbeidene fremgår at avgiftsplikten etter VOEC-reglene gjelder omsetning som ikke er omsetning i Norge⁴, men dette betyr ikke nødvendigvis at reglene om forenklet registrering ikke er tilgjengelige for utenlandske virksomheter med omsetning som for øvrig omfattes av VOEC-ordningen.

Adgangen til forenklet registrering er regulert i mval. § 14-4 jf. 3-1 annet ledd, hvor det fremgår at registreringsordningen er tilgjengelig for avgiftssubjekter som ikke har «forretningssted eller hjemsted» i merverdiavgiftsområdet, og som leverer varer med «lav verdi» til forbrukere i Norge.

Lagmannsretten trengte ikke å ta stilling til spørsmålet om det i reglene om forenklet registrering skal innfortolkes et vilkår om at avgiftssubjektet ikke kan

⁴ Prop. 1 LS (2019-2020) punkt s. 175.

ha innenlands omsetning, fordi lagmannsretten kom til at Boozt ikke hadde omsetning i Norge.

I tillegg til at VOEC-registrerte virksomheter ikke er bokføringspliktige og derfor har forenklete rapporteringskrav, er en av de største fordelene ved VOEC-ordningen at den gir fritak for tollkostnader på tekstiler.⁵ Det kan derfor ha stor betydning for enkelte utenlandske aktører å kunne registrere seg i VOEC i stedet for å måtte registrere seg ordinært.

Som nevnt tok ikke lagmannsretten særskilt stilling til spørsmålet om utenlandske aktører som er registreringspliktige, kan velge å registrere seg i VOEC. Etter merverdiavgiftsloven kan det utledes fem vilkår for VOEC-registrering; 1) Det må leveres «varer», 2) varene må ha «lav verdi», 3) leveransen må skje «til Norge», 4) fra aktør som verken er bosatt eller har forretningssted i Norge, og 5) varene må være levert til «forbrukere» i Norge. Det fremgår ikke av loven at en ikke kan velge å registrere seg i VOEC dersom en er registreringspliktig etter ordinære regler. Dersom et slikt vilkår innfortolkes, vil dette kunne være en innskrenkende tolkning av lovens ordlyd til avgiftssubjektets ugunst. En slik tolkning er ikke forenelig med legalitetsprinsippet, med mindre den har klar forankring i lovens forarbeider.

Det sies ikke noe i forarbeidene som tilsier at en slik begrensning i ordningen er tiltenkt fra lovgivers side. Tvert imot beskrives den som en ordning for alle utenlandske virksomheter som selger varer over nett til Norge:

«En forutsetning for at utenlandske tilbydere skal være i stand til effektivt å beregne og betale merverdiavgift, er at prosedyrene for registrering og rapportering er enkle. Dette er også understreket i OECDs retningslinjer. Det foreslås derfor at eksisterende VOES-ordning utvides til å gjelde utenlandske tilbydere av varer med verdi opp til 3.000 kroner. Det innebærer at formidlere som ved bruk av elektroniske grensesnitt (markeds plass,

plattform, portal eller lignende) tilrettelegger for salg av varer B2C, samt selgere som har nettbutikk, app-butikk e.l. som sender varer til forbrukere i Norge, gis mulighet til å registrere seg i en forenklet registreringsordning (VOSC – VAT On Small Consignment).»⁶

Skattemyndighetene har utarbeidet en veiledning til VOEC-regelverket hvor det fremgår følgende:

«If a supplier has a registered business address or residence in Norway, or is VAT liable for any other supplies of goods or services, the supplier must register in the ordinary VAT Registry for all of the supplier's taxable supplies, including low value goods. Such suppliers cannot opt for the simplified VOEC scheme. The same applies to suppliers that have a high degree of business adaptation towards the Norwegian market, and therefore are deemed to be domestic Norwegian businesses, even if they otherwise fulfil the criteria for VOEC-registration. This may be the case after an overall assessment is made, where key criteria are whether the supplier appears to be a Norwegian business from the viewpoint of a Norwegian consumer, the business predominantly is marketed and directed towards Norway, and if the goods formally are considered delivered in Norway according to the Norwegian Sales of Goods Act. Please contact the VOEC office for further guidance in such cases.

If a supplier already has an ordinary registration in the Norwegian VAT registry, and wants to change registration to VOEC-registration, the supplier must fulfil the VOEC terms as stated above, including not being deemed a domestic Norwegian business. Please note that a combination of VOEC-registration for goods below NOK 3000 and ordinary VAT registration for goods above NOK 3000 is, as a general rule, not possible.»⁷

Retningslinjene er tydelige på at en utenlandsk virksomhet som har omsetning i Norge, ikke kan registrere

seg i VOEC. Det samme fremgår av Merverdiavgiftshåndboken:

«Det er et vilkår at tilbyder ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, og forenklet ordning er ikke tilgjengelig for tilbydere som anses å ha innenlands norsk omsetning i tråd med prinsippene som er trukket opp i Rt-2006-364 Ifi OY Fotolabo Club. Dette innebærer at utenlandske virksomheter vil kunne anses for å ha innenlands omsetning, basert på innretningen mot et norsk marked.»⁸

I forarbeidene til utvidet registreringsplikt for tilbydere av fjernleverbare tjenester sies det samme:

«Departementet presiserer at VOEC-ordningen ikke kan benyttes dersom leverandørens omsetning har en så sterk tilknytning til Norge at den må regnes som innenlands omsetning ber. Dette er en videreføring av dagens rettstilstand.»⁹

Det er altså lagt til grunn både i administrativ praksis og i etterarbeider at omsetning i Norge er diskvalifiserende for VOEC-registrering. En slik forståelse av reglene er imidlertid vanskelig å forene med lovens ordlyd og har ingen direkte støtte i forarbeidene. Når spørsmålet heller ikke er behandlet i rettspraksis, fremstår skattemyndighetenes lovtolkning å være basert på et tynt rettslig grunnlag. Ettersom lovforståelsen er til ugunst for avgiftssubjektet, vil den være i strid med legalitetsprinsippet dersom den anses som en innskrenkende tolkning av lovens ordlyd. På tross av dette er det nok ingen grunn til å forvente at skattemyndighetene uten videre vil endre sin lovforståelse, og det blir da opp til de skattepliktige eventuelt å avklare lovligheten av skattemyndighetenes lovforståelse gjennom domstolsprøving. Så langt har det ikke kommet noen avklaring på dette spørsmålet i Boozt-saken.

⁸ Merverdiavgiftshåndboken 2024 20. utgave punkt 14-4.2.

⁹ Prop. 1 LS (2022–2023) s.174.

⁶ Prop. 1 LS (2019–2020) punkt s. 175.

⁷ <https://www.skatteetaten.no/globalassets/bedrift-og-organisasjon/voec/voec-guidelines-mars-2024.pdf>

⁵ Vareførselsforskriften § 4-1-24.