



DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT

Høringsnotat -

om fjerning av avgiftsfritaket for
varesendinger av lav verdi
(«350-kronersgrensen»)

Innhold

1	Bakgrunn	4
2	Gjeldende rett.....	5
2.1	Innledning.....	5
2.2	Merverdiavgift	6
2.3	Særavgifter.....	7
2.4	Tollavgift og tollprosedyrer.....	8
2.5	VOES-ordningen - Avgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester	10
2.5.1	Innledning	10
2.5.2	Hvem kan velge VOES-ordningen – begrepene «tilbyder» og «formidler» 11	
2.5.3	Registreringsplikt	12
2.5.4	Forenklede registreringsprosedyrer og omsetningsoppgave	13
2.5.5	Dokumentasjonsregler, betaling og renter, saksbehandling.....	13
3	Internasjonal utvikling	14
3.1	OECD	14
3.1.1	Innledning	14
3.1.2	Uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting (BEPS)	14
3.1.3	Internasjonale retningslinjer for merverdiavgift	14
3.1.4	Effektiv oppkreving av merverdiavgift	15
3.1.5	Digitale plattformers rolle i oppkrevingen av merverdiavgift ved elektronisk handel.....	16
3.2	EU.....	17
3.2.1	Innledning	17

3.2.2	Det vedtatte forslaget	17
3.2.3	Nye vareførselsregler	19
3.3	Australia og New Zealand	20
3.3.1	Hvem ordningen gjelder for	20
3.3.2	Skillet mellom innenlandsk omsetning og import	20
3.3.3	New Zealand.....	21
4	Departementets vurderinger og forslag.....	21
4.1	Innledning.....	21
4.2	Nærmere om forslaget	24
4.2.1	Hvem VOSC-ordningen gjelder for – subjektrets – «tilbyder»	24
4.2.2	VOSC – fysisk merking av forsendelser.....	26
4.2.3	Vareførsel	26
4.2.4	Beløpsgrenser – registrering, fritak, deklarerings og minstebeløp.....	27
4.2.5	Varer som er unntatt VOSC-ordningen – næringsmidler.....	29
5	Administrative og økonomiske konsekvenser	30
5.1	Skatteetaten	30
5.2	Tolletaten	31
5.3	Konsekvenser for forbrukere	31
5.4	Økonomiske konsekvenser	32
6	Forslag til lov- og forskriftsendringer.....	34
	Forslag til lov om endringer i merverdiavgiftsloven mv.....	34
	Forslag om endring i merverdiavgiftsforskriften - forskrift nr. 1540 av 15. desember 2009	35
	Forslag til lov om endring i bokføringsloven.....	35
	Forslag om endringer i tollforskriften – forskrift nr. 1502 av 17. desember 2008	35

1 BAKGRUNN

Departementet legger med dette frem forslag om avvikling av avgiftsfritaket for varesendinger av lav verdi. Det vil si varer med tollverdi på under 350 kroner.

Departementet viser til anmodningsvedtak fra Stortinget nr. 85 (2018-2019):

Stortinget ber regjeringen i forbindelse med statsbudsjettet for 2020 fremme forslag om å fjerne avgiftsfritaket for varesendinger fra utlandet av mindre verdi (350-kronersgrensen) fra 1. januar 2020. I utformingen av regelverket må man se hen til EUs vedtatte ordning med avgiftsfri grense, som skal iverksettes fra 2021.

I Granavolden-plattformen fastsatte regjeringen som mål å «avvikle grensen for avgiftsfri import i 2020.»

Regjeringen har ikke tatt stilling til det konkrete forslaget som departementet presenterer i dette dokumentet. Regjeringens endelige beslutning vil komme etter at høringen er gjennomført og høringsinnspillene har blitt gjennomgått.

Å fjerne avgiftsfritaket for varer som sendes fra utlandet og direkte til forbruker i Norge vil gjøre at Norge benytter sin beskatningsrett etter destinasjonsprinsippet. Dette innebærer at Norge følger de internasjonale retningslinjene for merverdiavgift ved internasjonal handel som er fastsatt av OECD. Norge har deltatt aktivt i utformingen av retningslinjene. Videre innebærer dette nøytralitet ved at merverdiavgift og særavgift oppkreves likt for innenlands omsetning og fjernsalg av varer fra utlandet. Det er også viktig at det nye regelverket innebærer effektiv varehandel. Både utenlandske selgere og formidlere kan på en enkel måte forholde seg til dette regelverket, slik at de norske forbrukerne kan nyttiggjøre seg varesendinger fra utlandet.

I samsvar med Stortingets vedtak vil vi også se nærmere på de nylig vedtatte endringene av EUs regelverk om merverdiavgift på varesendinger med lav verdi som omsettes fra utlandet til forbruker i EU. Vi vil i tillegg omtale reglene i Australia og utviklingen i New Zealand. Australia har nylig iverksatt

endringer som innebærer at merverdiavgift blir oppkrevet for handel med lavverdisendinger til landet. New Zealand vil også om kort tid innføre tilsvarende regler.

Regelendringene knytter seg til varesalg fra næringsdrivende i utlandet til forbruker i Norge, såkalt «Business to Consumer» (B2C). Departementet vil ikke gå nærmere inn på toll- og avgiftsregulering av annen grensekryssende vareførsel, som varer som norsk forbruker har kjøpt på utenlandsreise og tar med seg tilbake som en del av reisegods, salg mellom næringsdrivende, såkalt «Business to Business» (B2B) eller omsetning og gaver mellom forbrukere over landegrensene, såkalt «Consumer to Consumer» (C2C).

Oppkreving av merverdiavgift på varesendinger av lav verdi foreslås gjennomført ved utvidelse av merverdiavgiftslovens forenklete registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet (VOES-ordningen). Den nærmere reguleringen av forslaget vil derfor bli knyttet til de eksisterende bestemmelsene i merverdiavgiftsloven om VOES-ordningen, endringer i tollforskriften og stortingsvedtak om særavgifter. VOES-ordningen og de foreslåtte endringene omtales nedenfor.

2 GJELDENE RETT

2.1 Innledning

Dagens regelverk er slik at det gis fritak for merverdiavgift og eventuell toll og særavgift på vareforsendelser fra utlandet med verdi under 350 kroner (inkludert eventuell forsikrings- og fraktkostnader til Norge). I tillegg er det fritak fra å deklare innførsel av disse lavverdiforsendelsene. Fritaket fra de ordinære tollprosedyrene gjør at forsendelsene kommer raskere frem til forbruker, og at utgifter knyttet til transport og innførsel holdes lave. På den annen side har den sterkt økende globale handelen av småvarer, som er beskrevet nedenfor i kapittelet om OECDs arbeid, gjort at dagens fritak medfører at et stort volum varer kommer inn på det norske markedet uten avgifter verken i avsenderlandet eller i forbrukslandet. Dette gir utenlandske selgere en avgiftsfordel i det norske markedet og bidrar til at det norske markedet ikke er nøytralt.

Ovennevnte avgiftsfordel skiller seg fra kjøp av varer som reisegods hvor nordmenn må betale merverdiavgift og eventuell særavgift i det landet varene er kjøpt, for eksempel i Sverige. For slik handel er avgiftsfordelen på det innenlandske markedet mindre. Det vises eksempelvis til at den generelle merverdiavgiftssatsen i Sverige er lik den norske, altså 25 prosent. For næringsmidler

(«livsmedel») er satsen 15 prosent i Norge og 12 prosent i Sverige. Dersom det er særavgift på varen i Norge, men ikke i det landet varene kjøpes, blir avgiftsfordelen større.

Avgiftsfordelen som i dag ligger på forsendelse av småvarer under 350 kroner, kan imidlertid sammenlignes med tilfeller hvor det kjøpes varer tax free på lufthavner, fly eller ferger i utenriksfart. Verken for tax free-ordningen eller ved fjernsalg av varer med verdi under 350 kroner bruker Norge sin beskatningsrett. Dette gir tax free-butikker og utenlandske tilbydere av varer til norske forbrukere en avgiftsfordel sammenlignet med virksomheter som omsetter varer i Norge med avgift, fordi disse varene ikke er avgiftsbelagt i noe land. Denne fordelene bidrar til at avgiftssystemet på det norske markedet ikke er nøytralt.

Begrepet «tilbyder» benyttes i forbindelse med kjøp av tjenester fra utlandet, se gjeldende bestemmelse i merverdiavgiftsloven Kapittel 14, del II. Ved kjøp er det mest vanlig å omtale partene som selger eller formidler og kjøper. I begge situasjoner vil spørsmålet være hvem som skal beregne og betale merverdiavgift (registreres for merverdiavgift). Dette spørsmålet må besvares enten det gjelder registrering etter den nye forenklete registreringsordningen eller registrering på vanlig måte i Merverdiavgiftregisteret.

Det følger av merverdiavgiftsloven § 3-1 første ledd at det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester. Problemstillingen knyttet til å bestemme hvilket subjekt som har omsetning – hvem som er selger – er i praksis knyttet til privatrettslige regler om hvem som er parter i avtalen, se blant annet [Rt-2008-410](#). Ved omsetning av elektroniske tjenester til forbruker er dette løst ved at den aktøren som forbruker forholder seg til for å kjøpe tjenesten, regnes som tilbyder. Tilbyder kan da bety både selger og en som formidler salg på vegne av en eller flere andre. På samme måte som ved omsetning av elektroniske tjenester fra utlandet til forbruker i Norge, vil vi også ved salg av varer fra utlandet til forbruker i Norge benytte begrepet «tilbyder» om den som for forbruker i alt det praktiske fremstår som selger – uavhengig av eventuelle bakenforliggende privatrettslige avtaleforhold. I det videre vil dermed begrepet «tilbyder» dekke både en aktør som selger egne varer direkte til forbruker, og en aktør som formidler eller tilrettelegger salg på vegne av andre.

2.2 Merverdiavgift

Merverdiavgift er en generell avgift på innenlands forbruk av varer og tjenester, det vil si at den er fiskalt begrunnet. Hovedregelen er at næringsdrivende med omsetning over 50 000 kroner i en

periode på tolv måneder skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret. Næringsdrivende som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret (avgiftssubjekter), skal beregne merverdiavgift ved innenlands omsetning, innførsel og uttak av varer og tjenester. For kjøper vil merverdiavgiften da være inkludert i det beløpet de betaler for varer og tjenester, siden det er den næringsdrivende som innbetaler merverdiavgiften til staten.

Når en forbruker kjøper varer fra utlandet, må forbruker som et utgangspunkt selv innberette og betale merverdiavgift til Skatteetaten, jf. merverdiavgiftsloven § 11-1 første ledd, siste punktum. Imidlertid gjelder det ulike grenser/kvoter for fritak for merverdiavgift for henholdsvis varer som er kjøpt på reise og for varer av mindre verdi. Disse fritakene er plassert i merverdiavgiftsloven § 7-2, som henviser til tollfritakene i tolloven. Med hjemmel i tolloven § 5-9 har Finansdepartementet fastsatt at vare av mindre verdi betyr vare med verdi under 350 kroner som sendes til mottaker i tollområdet, medregnet transport- og forsikringskostnader, jf. tollforskriften § 5-9-1. Det følger også av denne bestemmelsen at fritaket ikke gjelder alkoholholdige drikkevarer eller tobakksvarer.

I tillegg til det vedtatte fritaket for merverdiavgift på vare av mindre verdi følger det av skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd, bokstav b, at krav på merverdiavgift som kreves opp ved innførsel ikke skal betales når kravet utgjør mindre enn 50 kroner.

2.3 Særavgifter

De mest relevante særavgiftene ved import av varer av lav verdi, er sjokolade- og sukkervareavgift, avgift på alkoholfrie drikkevarer og drikkevareemballasjeavgift. Alle særavgiftene og eventuelle avgiftsfritak vedtas av Stortinget for ett år av gangen, som en del av statsbudsjettet, jf. Grunnloven § 75 bokstav a. For alkoholavgift og tobakksavgift er det som nevnt ikke noe fritak ved import av varer med lav verdi.

For 2019 er sjokolade- og sukkeravgiften 20,82 kroner per kilo av varens avgiftspliktige vekt. Avgiften på alkoholfrie drikkevarer er 4,82 kroner per liter drikke tilsatt sukker eller kunstig søtstoff, mens drikke basert på frukt, bær eller grønnsaker, som er tilsatt kunstig søtstoff er 1,73 kroner per liter. I tillegg er det ulike avgiftssatser for sirup tilsatt søtstoff eller sukker til ervervsmessig fremstilling av alkoholfrie drikkevarer i dispenser mv.

For sjokolade- og sukkervareavgift er det vedtatt et fritak for varer av lav verdi, se stortingsvedtak om avgift på sjokolade- og sukkervarer mv. for 2019 § 2 første ledd, bokstav b nr. 3. Vedtaket viser til

tolloven § 5-9, som igjen viser til grensen på 350 kroner i tollforskriften § 5-9-1. Det samme finner en igjen i stortingsvedtak om avgift på alkoholfrie drikkevarer mv. for 2019 § 2 første ledd, bokstav b nr. 3, og vedtak om avgifter på drikkevareemballasje for 2019 § 5 første ledd, bokstav b nr. 3. I tillegg inneholder også stortingsvedtak om avgift på sukker mv. for 2019 tilsvarende fritak i § 2 første ledd, bokstav b nr. 3.

Omfanget av avgiftsplikten for sjokolade- og sukkervarer fremkommer av særavgiftsforskriften kapittel 3-17. Avgiftsplikten er knyttet til bestemte varenumre i tolltariffen med ytterligere presiseringer og avgrensninger for enkelte varegrupper. Omfanget av avgiftsplikten for alkoholfrie drikkevarer følger av særavgiftsforskriften kapittel 3-4, mens kapittel 3-5 regulerer avgiften for drikkevareemballasje. Også her er det avgrensninger og reduserte satser for ulike typer produkter, uten at regelverket er like omfattende som for sjokolade- og sukkervarer. Det vises til NOU 2019:8 *Særavgiftene på sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer* for en mer detaljert og utfyllende beskrivelse.

I tillegg til de vedtatte fritakene for disse særavgiftene på vare av lav verdi, følger det av skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd, bokstav b, at krav på særavgift som kreves opp ved innførsel ikke skal betales når kravet utgjør mindre enn 50 kroner. For særavgift gjelder grensen på 50 kroner for alle særavgiftene samlet, slik at avgift skal betales når for eksempel avgift på alkoholfri drikkevare og drikkevareemballasje samlet utgjør 50 kroner eller mer. For alkoholholdig drikke og tobakk gjelder det ikke noen beløpsgrense for betaling.

2.4 Tollavgift og tollprosedyrer

Ved innførsel av varer skal det betales tollavgift etter tolltariffens satser. Avgiften fastsettes av Stortinget for ett år av gangen, som en del av statsbudsjettet, jf Grunnloven § 75 bokstav a. For en rekke varer er det gitt tollfrihet i henhold til preferanseavtaler (frihandelsavtaler), andre nasjonale ordninger eller med hjemmel i stortingsvedtak. For industrivarer er det kun toll på enkelte klær og andre tekstilprodukter, med en tollavgift fra 5,6 pst. til 10,7 pst., mens landbruksprodukter i langt større grad er tollbelagt. I tillegg gis det fritak for tollavgift i nærmere angitte tilfeller. Tolloven kapittel 5 angir fritakene. Fritaket for vare av mindre verdi følger av § 5-9. Selve verdigrensen på 350 kroner er gitt i tollforskriften § 5-9-1.

Plikten til å deklarerer varer ved innførsel gjelder uavhengig av om det er tollavgift på varen. Deklareringsplikten og prosedyrer er nærmere regulert i tolloven §§ 4-10 til 4-13 og tilsvarende bestemmelser i tollforskriften. I tillegg til at avgiftsfastsettelsen skjer ved deklarerer av forsendelsen, må forhåndsvarsling av forsendelsen gjøres dersom varene sendes fra land utenfor EØS og Sveits, for at Tolletaten skal kunne foreta nødvendig risikovurdering og objektutvelgelse, med det formål å forhindre at ulovlige og farlige varer kommer inn til Norge. Varslings-, melde- og fremleggelsesplikter følger av tolloven § 3-1, unntakene følger av tollforskriften § 3-1-2. Transportøren/speditøren tar et gebyr for å gjøre deklarerer og avgiftsfastsetting på vegne av mottaker, dette er betaling til en privat tilbyder av en tjeneste, ikke penger som går til staten.

Departementet er gitt fullmakt til å gi forskrift om fritak fra deklarererplikten, jf. tolloven § 4-10 femte ledd. De konkrete fritakene fra deklarererplikten er gitt i forskriften § 4-10-4. Varer av mindre verdi, altså under 350 kroner, skal ikke deklarerer, med mindre det dreier seg om restriksjonsbelagte varer.

For varer med verdi mellom 350 kroner og 3 000 kroner, kan tollmyndighetene gi transportører/speditører tillatelse til å deklarerer flere forsendelser på samme deklarasjon, såkalt *samlefortolling*. Dette er en forenkling sammenlignet med ordinær tollbehandling og ordningen er mye brukt. Den gjelder kun ved innførsel til privatpersoner og varene kan ikke være underlagt forbud, restriksjoner eller særavgifter. I tillegg til at det blir færre deklarasjoner å fylle ut for transportørene, gjøres det også en forenkling i fastsettelsen av tollavgift, da det ved samlefortolling brukes en sjablongtoll for klær og andre tekstiler. Tillatelse til samlefortolling gis til store aktører som Tolletaten etter en nærmere vurdering finner at er etterrettelige og har gode internrutiner. Dette er en forenkling for speditørene. Forenklingen gjør at speditørenes gebyr er lavere ved samlefortolling enn ordinær fortolling. For eksempel tar en av de største speditørene i Norge om lag 340 kroner for å tolldeklarerer varer som følger ordinære fortollingsprosedyrer, ved samlefortolling er gebyret om lag 160 kroner. I tillegg til å være en forenkling for de aktørene som gis tillatelse til å samlefortolle, frigjør det ressurser hos Tolletaten, som kan ha forsterket fokus på andre aktører som ikke oppfyller kriteriene for samlefortolling.

På samme måte som for merverdiavgift og særavgift, skal krav på toll som er mindre enn 50 kroner ikke betales, jf. skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd, bokstav b.

2.5 VOES-ordningen - Avgiftsplikt ved innførsel av elektroniske tjenester

2.5.1 Innledning

Fra 1. juli 2011 ble det innført merverdiavgift på norske forbrukeres kjøp av elektroniske tjenester fra utlandet. Avgiftsplikten ble innført for å fjerne konkurransevridning som ligger i at kjøp fra utlandet kunne foretas uten merverdiavgift, mens tilsvarende kjøp fra norske selgere var med merverdiavgift. Norge var en av de første jurisdiksjonene som innførte avgiftsplikt på slike tjenester som omsettes fra næringsdrivende i utlandet til forbruker i Norge (B2C) ved bruk av forenklet registrering av utenlandsk selger. Med dette regelverket ble destinasjonsprinsippet, som er OECDs anbefalte løsning ved internasjonal handel, innført for slike fjernleverbare tjenester.

Fjernleverbare tjenester er tjenester som kjennetegnes ved at de kan overføres over avstand – typisk via internett – uten at tradisjonell grensepassering er nødvendig. Det er tjenester hvor utførelse eller levering av den aktuelle tjenesten ikke er knyttet til et bestemt fysisk sted, slik som strømming av musikk, film og andre innholdstjenester.

Den nye og forenklete registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til norske forbrukere (B2C), kalles VOES-ordningen (VAT On Electronic Services), og kan velges i stedet for alminnelig registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Forenklingen består i hovedsak av at tilbydere har begrensede rettigheter, plikter og dokumentasjonskrav samt færre kontaktpunkt mot norske myndigheter. Sentralt her er at retten til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift ikke gjelder for de som er registrert i VOES. Dersom en VOES-registrert virksomhet har inngående merverdiavgift, må dette i stedet håndteres gjennom refusjonsordningen som følger av merverdiavgiftsloven § 10-1.

VOES ordningen synes å ha fungert godt i Norge. Antallet registrerte virksomheter har økt gradvis, og provenyet har også økt årlig fra innføringen. Ved utgangen av 2018 var rundt 300 virksomheter registrert i VOES, og det ble innbetalt om lag 1,5 milliarder kroner i merverdiavgift gjennom den forenklete ordningen i 2018. Norge var som nevnt en av de første jurisdiksjonene som innførte ordningen. I dag har omkring 60 land innført lignende ordning og antallet er stadig stigende.

Nedenfor skisseres hovedtrekkene i VOES-ordningen, som ellers er beskrevet i Prop. 117 L (2010 – 2011) *Endringer i merverdiavgiftsloven mv. (ny og enkel registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere som leverer elektroniske tjenester fra utlandet)*.

2.5.2 Hvem kan velge VOES-ordningen – begrepene «tilbyder» og «formidler»

Som nevnt i kapittel 2.1 regulerer ikke merverdiavgiftsloven hvem – hvilket subjekt – som har omsetning og skal beregne merverdiavgift. Subjektavgrensningen er i praksis knyttet til privatrettslige regler om hvem som er parter i avtalen som er grunnlaget for omsetningen.

Det kan noen ganger by på utfordringer å avklare hvilket subjekt som skal anses som selger, særlig ved omsetning av elektroniske tjenester over landegrensene. Treparts avtaleforhold mellom innholdsprodusent, elektronisk grensesnitt og kjøper er vanlig forekommende og reiser spørsmål om hvem som skal anses som selger i relasjon til merverdiavgiftsplikten, og hvem som skal anses som agent/fullmektig/formidler, som ikke er merverdiavgiftspliktig.

På denne bakgrunn ble det ved innføring av VOES bestemt at avgiftsplikten skal påhvile «tilbyder» av elektroniske tjenester, se merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd. Begrepet tilbyder vil i mange tilfeller være sammenfallende med selger, men favner videre enn det kjøpsrettslige selgerbegrep i den forstand at «formidler» av elektroniske tjenester – typisk en elektronisk markedsplass, men også andre former for elektroniske grensesnitt – på nærmere vilkår anses som tilbyder. Dette innebærer at registreringsplikten og plikten til å beregne og betale merverdiavgift flyttes fra selger til formidler når «leveransen skjer ved bruk av formidler», jf. Merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd. Som regel betyr dette at registreringsplikten flyttes fra selger i tradisjonell forstand til det elektroniske grensesnittet.

Det nærmere innholdet av begrepet «tilbyder» er knyttet til en skjønnsmessig vurdering hvor sentrale momenter er å identifisere hvem som forestår leveransen av de elektroniske tjenestene, det vil si hvem som besørger overføring av filer til sluttbruker, eller gir sluttbruker tilgang til det digitale innhold, samt hvem som er involvert i oppkreving av vederlaget fra mottakeren. Et sentralt poeng er at det kjøpsrettslige ansvaret for innholdet i tjenestene, og de underliggende avtaleforhold om hvem som er selger, agent eller fullmektig mv. ikke er avgjørende for klassifiseringen, slik som i merverdiavgiftssystemet for øvrig.

Dette innebærer at elektroniske grensesnitt som utad fremstår som nettbutikk og selger av tjenestene, og regelmessig håndterer oppkreving av vederlag fra sluttbruker, men som iht. underliggende avtaler formelt kun er formidlere av innholdet i de elektroniske tjenestene, likevel blir å anse som «tilbyder», i stedet for den enkelte innholdsprodusent eller bakenforliggende salgsledd.

Når «tilbyder» er identifisert, er det videre tre kumulative vilkår for bruk av VOES-ordningen:

- For det første er det vilkår at «tilbyderen» ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet.
- For det andre er det vilkår at tilbyderen leverer «elektroniske tjenester» som er omfattet av merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav j og § 3-30 fjerde ledd.
- For det tredje er det vilkår at tilbyderen leverer elektroniske tjenester til privatpersoner og andre mottakere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet enn næringsdrivende og offentlig virksomhet (B2C). Det vil i denne sammenheng ikke være av betydning at tilbyderen i tillegg til B2C også leverer andre fjernleverbare tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet (B2B). Forenklet registreringsordning vil imidlertid ikke være tilgjengelig for tilbydere som bare leverer tjenester til næringsdrivende og offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområde (B2B). I sistnevnte tilfeller er det mottakeren som skal beregne og betale merverdiavgift, og det er ikke behov for å registrere tilbyderen.

En tilbyder som er registreringspliktig i Merverdiavgiftsregisteret på annet grunnlag enn omsetning av elektroniske tjenester, kan ikke benytte VOES-ordningen.

2.5.3 Registreringsplikt

Tilbydere i utlandet som leverer elektroniske tjenester til privatpersoner i Norge, skal registreres i VOES når samlede leveranser til mottakere hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet overstiger 50 000 kroner over en periode på tolv måneder. Denne registreringsgrensen tilsvarer grensen for registreringsplikt i Merverdiavgiftsregisteret ved innenlands omsetning.

Hvis slike tilbydere velger VOES-ordningen i stedet for å etablere seg i Norge, og registrerer seg i Merverdiavgiftsregisteret, kan tilbyder registreres før beløpsgrensen er oversteget, jf. merverdiavgiftsloven § 14-4 annet ledd. Denne særregelen har sammenheng med EUs regelverk, som ikke opererer med en beløpsgrense for forenklet ordning (non-union scheme). Det er de samlede leveranser som er avgjørende ved vurdering av om beløpsgrensen på 50 000 kroner er passert. Med samlede leveranser menes alle leveranser til næringsdrivende, offentlig virksomhet og privatpersoner hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

Etter registrering i VOES vil tilbyderen ikke lenger anses som «avgiftssubjekt» og vil dermed ikke være omfattet av de rettigheter og plikter som merverdiavgiftsloven knytter til avgiftssubjektet. Sentralt her er retten til fradrag for inngående merverdiavgift i merverdiavgiftsloven § 8-1, som i stedet må håndteres gjennom lovens refusjonsordning for næringsdrivende som ikke er etablert i merverdiavgiftsområde, se merverdiavgiftsloven § 10-1.

2.5.4 Forenklete registreringsprosedyrer og omsetningsoppgave

Tilbyder som velger VOES-ordningen, møter enklere registreringsprosedyrer enn ved registrering i Merverdiavgiftsregisteret. Det er etablert et eget register, med egen nummerserie for denne gruppen, som ikke er tilknyttet Brønnøysundregistrene. Tilbydere behøver derfor ikke å registrere seg i Enhetsregisteret, eller følge de øvrige registreringsprosedyrene via Brønnøysundregistrene. Registrering skjer i stedet via en egen nettløsning med lavere informasjonskrav enn alminnelig registrering.

Tilbydere må fylle ut en melding som inneholder tilbyderens navn, postadresse, elektroniske adresser, herunder nettadresser, skattnummer i tilbyders hjemland og en erklæring om at tilbyder ikke er avgiftssubjekt i Norge. Videre benytter tilbydere i VOES-ordningen en forenklet omsetningsoppgave med kvartalsvis innlevering via Altinn. Oppgaven er begrenset til å inneholde poster om identifikasjonsnummer, beregningsgrunnlag, omregnet til norske kroner, og beregnet merverdiavgift. Korreksjoner av tidligere levert omsetningsoppgave skjer ved innlevering av ny omsetningsoppgave.

2.5.5 Dokumentasjonsregler, betaling og renter, saksbehandling

Tilbydere i forenklet registreringsordning har ikke bokføringsplikt. Det er videre ingen plikt til å utstede salgsdokument. Tilbydere har i stedet plikt til å utarbeide en oversikt over transaksjoner som er omfattet av merverdiavgiftsloven, og som skal utleveres på skattekontorets anmodning. Skattebetalingslovens hovedregler om betaling og renter gjelder også for tilbydere som er registrert i VOES-ordningen.

De alminnelige skatteforvaltningsreglene gjelder også for tilbydere som benytter forenklet registreringsordning. Dette omfatter blant annet regler om skjønnsfastsettelse, endringsvedtak og sanksjoner. Det er særskilte regler om sletting fra VOES-ordningen, som regulerer sletting ved opphør av virksomhet, manglende oppfyllelse av vilkårene i merverdiavgiftsloven § 14-4, samt mislighold av plikter som følger av merverdiavgiftsloven. Slettet virksomhet som fortsatt har avgiftspliktig virksomhet, blir henvist til alminnelig registrering.

3 INTERNASJONAL UTVIKLING

3.1 OECD

3.1.1 Innledning

Arbeidet med merverdiavgift i OECD foregår i arbeidsgruppe nr. 9 («WP9») under skattekomiteen Committee of Fiscal Affairs (CFA). 35 av 36 medlemsland i OECD har et merverdiavgiftssystem. I noen land, eksempelvis Australia og New Zealand, kalles dette General Sales Tax (GST), men systemet er likt. Arbeidet i OECD blir også presentert i spesielle Global Forums som arrangeres hvert annet år, hvor over 100 jurisdiksjoner deltar. Deltakerne i Global Forum gis mulighet til å slutte seg til de dokumenter som er utarbeidet av WP9 og godkjent av CFA. Dette gjør at retningslinjer og andre dokumenter som utarbeides av OECD på dette området, har stor internasjonal påvirkning.

Arbeidet i OECD har fått stor internasjonal aksept og ført til store endringer i merverdiavgiftssystemet ved internasjonal handel i en rekke land, og har også vært utgangspunktet for de forslag som fremmes i dette høringsnotatet. Departementet vil derfor omtale dette arbeidet.

3.1.2 Uthuling av skattegrunnlaget og overskuddsflytting (BEPS)

Den endelige rapporten fra 2015 om aksjonspunkt 1 til BEPS-prosjektet («Base Erosion and Profit Shifting») omhandler tiltak om skatteutfordringer som følge av den digitale økonomien og omtaler flere punkter som direkte går på utformingen av merverdiavgiftsregelverket. Hovedfokuset i rapporten er at den enorme økningen i volum av tjenester og varer som omsettes B2C over landegrensene gjør det nødvendig å beskytte provenyet fra merverdiavgiften og lage et nøytralt hjemmemarked ved å utarbeide retningslinjer. I rapporten vises det til arbeidet med retningslinjer som foregår i WP9. Tilknytningen til BEPS-prosjektet har vært førende for det arbeidet som har foregått i WP9 i flere år.

3.1.3 Internasjonale retningslinjer for merverdiavgift

I 2006 fikk WP9 i oppdrag av skattekomiteen i OECD å utarbeide retningslinjer for merverdiavgift ved internasjonal tjenestehandel. Bakgrunnen var merverdiavgiftens stadig økende utbredelse internasjonalt, i dag nesten 170 land, og også den sterke økningen i volum på tjenester som omsettes over landegrensene. Hensikten var å utarbeide beste praksis og omforente retningslinjer som innebærer at samme tjeneste ikke beskattes dobbelt eller at tjenesten ikke beskattes i noe land. Arbeidet har skjedd i nær dialog med næringslivet og også akademia har vært trukket inn. Retningslinjene ble utarbeidet trinnvis av WP9 og inngikk også, som det fremgår ovenfor, i BEPS

aksjonspunkt 1. Retningslinjene ble anbefalt av Rådet i OECD i september 2016 og har senere blitt godkjent av over 100 jurisdiksjoner.¹

Retningslinjene angir to hovedprinsipper; nøytralitetsprinsippet og destinasjonsprinsippet. Nøytralitetsprinsippet innebærer kort beskrevet at merverdiavgiften skal være en skatt på endelig forbruk, og ikke en skatt på næringslivet (såfremt dette ikke klart er forutsatt i lovgivningen). Merverdiavgiften skal være ikke-diskriminerende og ha minst mulig innvirkning på næringslivets beslutninger. Destinasjonsprinsippet angir at det landet hvor forbruket skjer, skal ha beskatningsretten. Det er utarbeidet ulike retningslinjer for hvordan dette prinsippet er å forstå, og det skilles blant annet mellom omsetning B2B og B2C. En av de viktigste følgene av retningslinjene er at det landet hvor forbruket skjer, skal ha beskatningsretten uavhengig av om tjenesteleverandøren er etablert i landet eller ikke.

Retningslinjene er ikke juridisk bindende, men er beste praksis og anbefalinger (såkalt «soft law»). Til tross for dette har retningslinjene ført til store endringer i utformingen av merverdiavgiftsreglene i en rekke land, herunder i Norge.

3.1.4 Effektiv oppkreving av merverdiavgift

I 2017 utarbeidet WP9 en rapport om effektive mekanismer for innbetaling av merverdiavgift². Rapporten gjelder internasjonal handel og omfatter tilfeller hvor selgeren ikke er etablert i det landet som har beskatningsretten.

Hovedpunktene i rapporten er at omvendt avgiftsplikt anbefales ved omsetning B2B. Omvendt avgiftsplikt innebærer at kjøperen i det landet som har beskatningsretten, skal innberette og beregne merverdiavgift ved anskaffelsen. Norge har praktisert slik omvendt avgiftsplikt fra vedtakelsen av merverdiavgiftsreformen i 2001. Ved omsetning B2C av fjernleverbare tjenester anbefales en forenklet registrering av den utenlandske selgeren. Registreringen bør kunne skje digitalt og slik at de administrative byrdene for den utenlandske selgeren eller mellommannen blir minst mulig. Som det fremgår over, innførte Norge som et av de første land i verden en slik ordning i 2011 for omsetning av elektroniske tjenester B2C. Senere, og som en følge av OECDs retningslinjer, har 31 av 35 land i OECD og en rekke andre land utenfor OECD innført slike ordninger.

¹ Retningslinjene finnes her: <http://www.oecd.org/tax/consumption/>

² <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/mechanisms-for-the-effective-collection-of-VAT-GST.pdf>

3.1.5 Digitale plattformers rolle i oppkrevingen av merverdiavgift ved elektronisk handel

Det siste tilskuddet til OECDs rapporter på merverdiavgiftsområdet omhandler digitale plattformers rolle i oppkrevingen av merverdiavgift ved elektronisk varehandel. Rapporten er utarbeidet av WP9 og ble tiltrådd av over 100 jurisdiksjoner i Global Forum VAT avholdt i Melbourne mars 2019. Rapporten forventes å bli godkjent av skattekomiteen i OECD senere i år.

Nevnte rapport har primært fokus på den voldsomme økningen av småsendinger med varer som omsettes direkte til forbruker i et annet land, og fremveksten av digitale plattformer som driver med slik omsetning. Rapporten er høyst relevant når Norge nå skal utvikle et merverdiavgiftssystem som fanger opp omsetning B2C fra tilbydere som ikke er hjemmehørende i Norge, til forbruker i Norge. Departementet anser det derfor som relevant å gi en kort oppsummering av rapportens mest relevante konklusjoner og anbefalinger.

I rapporten anslås det globale salget av slike varer til å være om lag 2 000 mrd. USD, hvorav halvparten er handel over landegrensene. Tallet forventes å øke til 4 500 mrd. USD i 2022. Det er også anslått at om lag 1,6 mrd. forbrukere kjøper varer på nett. Antallet anslås å øke til 2,2 mrd. forbrukere i 2022. Etter destinasjonsprinsippet har det landet hvor forbrukeren er hjemmehørende beskatningsretten. For at ikke store volum varer skal komme inn på innenlandsmarkedet uten merverdiavgift og diskriminere innenlandske aktører på dette markedet, er det nødvendig å ha så effektive oppkreivingsmekanismer som mulig. Fremveksten av digitale plattformer som gjør det mulig for en rekke selgere, også selgere som omsetter mindre volum, å nå flere kjøpere ved at varene tilbys gjennom disse plattformene, gjør at OECD har vurdert om ikke plattformene bør spille en større rolle i oppkrevingen av merverdiavgift fremover.

I rapporten omtales ulike typer av plattformer. Det gis også ulike alternativer for hvordan jurisdiksjoner kan velge å trekke inn plattformene for å forenkle avgiftsoppkrevingen; hele spekteret fra å gjøre plattformene fullt ut avgiftspliktige, via alternativt å gjøre dem solidarisk ansvarlige med selgerne, til kun å pålegge dem opplysningsplikt til skattemyndighetene. Det understrekes også i rapporten at uansett hvilken tilnærming de ulike jurisdiksjoner velger, vil det være et større behov for internasjonalt samarbeide på merverdiavgiftsområdet fremover. Det understrekes også at det er helt nødvendig å gjøre systemene så enkle som mulig å forholde seg til for plattformer og store selgere («tilbydere»). Dette nås ved å pålegge dem enkle registreringsplikter som kan gjøres på nett, samtidig som de ikke pålegges å gi flere opplysninger enn det som er absolutt nødvendig.

Det er for tidlig å si om denne siste rapporten vil føre til like raske og store endringer for omsetning av tjenester B2C som de tidligere rapportene. Det vi vet, er at Australia allerede har innført et slikt system, og at New Zealand innfører et lignende system snart. EU har også vedtatt å innføre et system med avgiftsplikt fra 2021 for tilbydere av varer B2C, som også er basert på at plattformer skal være ansvarlige. Selv om det er noen ulikheter mellom de valgte løsningene, bygger de alle på OECDs anbefalinger, og det er stor grunn til å tro at en rekke land vil følge etter. Ved å følge opp Stortingets vedtak om å avvikle 350-kronersgrensen fra 2020 vil Norge på samme måte som for de elektroniske tjenestene være tidlig ute.

3.2 EU

3.2.1 Innledning

Den 5. desember 2017 vedtok EUs 28 finansministre enstemmig endringer i merverdiavgiftsdirektivet (Rdir. 2006/112/EC). Endringsdirektivet er Rdir. 2017/2455/EU. Endringene ble omtalt som E-handelspakken («VAT e-commerce package»). I samme direktiv ble det også foretatt en endring i Rdir. 2009/132/EC om fritaket ved import fra tredjeland. Ved siden av direktivendringer ble det også foretatt endringer i Rfor. 904/2010/EU, samt vedtatt endringer i implementeringsreglene. Endringene ble ytterligere presisert av finansministrene 12. mars 2019 gjennom en generell enighet i ECOFIN om nye endringer i merverdiavgiftsdirektivet og implementeringsreglene.

3.2.2 Det vedtatte forslaget

I det følgende beskrives de endringene som EU har vedtatt og som skal tre i kraft fra 2021. De nye reglene om fjernsalg av varer fra næringsdrivende i et land til forbruker i et annet land gjelder både ved handel mellom medlemsland og ved handel fra næringsdrivende i tredjeland til forbrukere i EU. Departementets beskrivelse begrenses til de endringene som gjelder fjernsalg av småvarer fra tredjeland. Reglene om salg mellom EU-land avviker noe fra disse, og har liten overføringsverdi til Norge som ikke er en del av EUs merverdiavgiftsunion.

Hovedendringene består i at det ble laget nye regler om hvem som er avgiftspliktig («deemed supplier obligations») i Art 14 A i merverdiavgiftsdirektivet. I denne nye bestemmelsen gjøres elektroniske grensesnitt³ til avgiftssubjekt ved import av småforsendelser av varer. Dette er en nyvinning, og er også i samsvar med utviklingen mot nye forenklete registreringsrutiner ved

³ Engelsk: "Electronic interface". Begrepet dekker plattform, app, markeds plass, portal og andre måter hvor forbrukere kan kjøpe varer via elektroniske løsninger.

omsetning B2C og i enda større grad la tilbydere ha ansvar for avgiftsinnkreving og –innbetaling til staten. I EUs system for omsetning av elektroniske tjenester B2C er formidlere og andre mellomledd i noen grad gitt en rolle i avgiftsoppkrevingen. I den nye bestemmelsen gjøres elektroniske grensesnitt til primæavgiftspliktig.

I den nye bestemmelsen i 14 A (1) fastsettes følgende vilkår for avgiftsplikt:

- Den skattepliktige næringsdrivende skal tilrettelegge (facilitate) fjernsalg av varer som er importert fra tredjeland.
- Varene skal ha en verdi som ikke overstiger 150 euro.
- Varene skal selges ved hjelp av et elektronisk grensesnitt («interface») som markeds plass, plattform, portal eller lignende.

I slike tilfeller skal den avgiftspliktige anses som («deemed to») både å ha mottatt og omsatt varene selv.

EUs nye regler innebærer at de utvider sitt nåværende regime for omsetning B2C fra tredjeland til også å gjelde småvarer. Det nye systemet benevnes som «Import One Stop Shop» eller IOSS. Dette innebærer at tilbydere fra tredjeland, herunder også Norge, kan velge å registrere seg i ett EU-land og gjennom denne registreringen, som gjøres elektronisk, omsette varer til forbrukere i hele EU og med den sats som gjelder i det landet hvor forbrukeren er hjemmehørende. Registreringen gir ikke anledning til fradragsrett.

I tillegg til at tilbyderen kun trenger å registrere seg i forenklet merverdiavgiftsregister i ett EU-land for å selge varer til forbrukere i hele EU, er det vedtatt flere forenklinger for denne importen. De nærmere detaljer for EUs nye system, som skal tre i kraft 1. januar 2021, finnes i merverdiavgiftsdirektivets artikkel 369 bokstavene l til x.

Forenklet ordning gjelder varer med verdi opptil 150 euro. Adgangen til å ha en regel om de minimis (minstegrense) med deklarerings- og avgiftsfritak for varer opp til 22 euro fjernes fra 2021. Det er også verdt å merke seg at det ikke er noen beløpsgrense for å registrere seg i IOSS, slik at tilbydere skal registrere seg fra første salg inn til EU.

En bestemmelse av stor betydning for tilbydere etablert i Norge finnes i artikkel 369 bokstav m, nr. 1c. Her sies det at enhver avgiftspliktig person som er etablert i et tredjeland som EU har inngått en avtale om gjensidig bistand med som svarer til reglene i Rdir. 2010/24/EU og Rådsforordning

904/2010/EU, kan registrere seg *direkte i IOSS*. Selgere fra andre land må oppnevne en representant, se nærmere artikkel 369 bokstav m, nr. 1b. Det er kun Norge som har inngått en slik avtale med EU.

I artikkel 369 bokstav m flg. fremgår også nærmere forpliktelser for plattformer. Dette innebærer blant annet månedlig innsending av oppgaver, betaling til det landet man har valgt å registrere seg i, samt plikt til å oppbevare salgslistene mv. for eventuell framtidig kontroll.

3.2.3 Nye vareførselsregler

I tillegg til de nye bestemmelsene om IOSS har EU også innført nye vareførselsbestemmelser om varesalg til forbrukere i EU fra tilbydere i tredjeland. Utgangspunktet etter det nye regelverket er at den skatteutløsende handling er når selve salget skjer til forbrukeren. De avgiftspliktige tilbyderne er registrert og har fått et unikt merverdiavgiftsnummer i EU. For at varene skal være fritatt fra merverdiavgift ved innførsel, skal tollvesenet kunne verifisere dette nummerets gyldighet automatisk. Slik verifisering må kunne skje når den nye importdeklarasjonen avgis før varene kommer inn til EU.

Den nye importdeklarasjonen skal inneholde færre krav til data enn ordinær tolldeklarasjon. Det skal altså utvikles et redusert datasett slik at tilbyder på en enkel måte skal kunne fylle ut denne deklarasjonen. Når tollvesenet da ser at importen er fra en registrert plattform/selger og har mottatt den forenklete deklarasjonen før varen kommer til EU, vil det ikke være nødvendig med noen fiskal sjekk av varen. Sikkerhetskontroll, herunder kontroll av om det er restriksjonsbelagte eller ulovlige varer, skal på vanlig måte utføres som en del av importen til EU.

Dette nye reduserte datasettet skal være harmonisert. En vesentlig grunn til at EU ikke innfører avgiftsinnkreving gjennom IOSS før 2021 er at de nye deklarerings- og informasjonsløsningene til tolletatene og det internasjonale postvesenet først må utvikles og implementeres. Det er 28 nasjonale tollvesen i EU, som alle må ha tid til å få på plass nødvendige IT-løsninger for å håndtere den nye forenklete behandlingen av varer.

Alternativet til den forenklete ordningen med å registrere seg i IOSS er oppkreving av merverdiavgift på grensen. Dette alternativet forutsettes å være en mindre attraktiv løsning for tilbydere av en viss størrelse, da det er mer ressurskrevende for både tilbyder og myndigheter og det sannsynligvis vil ta lenger tid å få varen frem til forbruker. For å unngå et for stort volum av varer hvor merverdiavgift må oppkreves på grensen, innfører EU en «fallback-løsning» for å håndtere omsetning som ikke går i IOSS-ordningen. Denne løsningen innebærer at post/speditør som presenterer varen på grensen, skal

oppkreve merverdiavgift fra forbruker og innbetale denne på månedlig basis ("third-party collection"), eventuelt med en standard merverdiavgiftssats.

3.3 Australia og New Zealand

Australia har fra 1. juli 2018 innført en ordning som gjør at merverdiavgift (GST) på småforsendelser fra utlandet, i større grad skal beskattes i Australia. Ordningen gjelder varer med verdi under 1 000 AUD (ca. 6 000 NOK) og er innrettet slik at omsetning av slike varer fra utlandet til forbruker i Australia (B2C) anses som innenlands omsetning. Dette innebærer at utenlandske selgere av varer med lav verdi blir likestilt med australske næringsdrivende, og at vanlig merverdiavgiftsrettslige regler gjelder, herunder plikt til registrering i det ordinære merverdiavgiftsregisteret (registreringsgrense 75 000 AUD). Alternativt kan de velge en forenklet registreringsordning, nærmere bestemt den forenklete registreringsordningen som allerede er etablert for elektroniske tjenester, og som tilsvarer den norske VOES-ordningen.

Utenlandske selgere blir avgiftspliktige når varesalget har en nærmere angitt tilknytning til Australia; når salget skjer til forbrukere i Australia og selger tilrettelegger leveransen til Australia. Med å tilrettelegge leveransen menes at selger selv sørger for at varen leveres til forbruker i Australia, eller mer indirekte bidrar ved å arrangere leveransen. Det er ikke tilstrekkelig at selger kun stiller varen til disposisjon for avhenting i utlandet – slik at den australske kjøper selv må sørge for transport – eller kun formidler kontaktinformasjon til transportselskap.

3.3.1 Hvem ordningen gjelder for

Avgiftsplikten omfatter ikke bare selger i avtalerettslig forstand, men også formidlere av slike varesalg via elektroniske markedsplasser. Dette tilsvarer den norske avgrensningen ved salg av elektroniske tjenester, hvor det er tilbyder som er avgiftspliktig. Det er også avgiftsplikt for såkalte «redeliverers», det vil si aktører som tilbyr videresending av varer som er anskaffet i geografiske områder hvor selgere ikke leverer varer direkte til australske forbrukere. Avgiftsplikten hviler primært på de elektroniske grensesnittene, selv om selger og eventuelt «redeliverer» også har slik befatning med salget at de kan falle inn under definisjonen for avgiftsplikt til Australia. Dette kan sammenlignes med «deemed supplier»-løsningen i EU som omtalt i pkt. 3.1.

3.3.2 Skillet mellom innenlandsk omsetning og import

I motsetning til løsningen som er valgt i EU, er ikke fritaket for forsendelser av lav verdi fjernet. Australia anser som nevnt denne type B2C-omsetning som innenlandsk omsetning. Fritaksgrensen på 1 000 AUD – som gjelder både merverdiavgift, særavgift og toll – gjelder fortsatt for varesalg som

ikke håndteres av den særskilte merverdiavgiftsordningen for småforsendelser, det vil si varesalg som ikke anses som innenlandsk omsetning, men behandles som import. Dette vil være vareforsendelser hvor varen har verdi under 1 000 AUD, og avsender er selger som ikke omsetter for 75 000 AUD inn til Australia per år, og derfor ikke er registreringspliktig i det australske avgiftsregisteret. Regler om vareførsel og tollprosedyrer er ikke endret av ordningen.

3.3.3 New Zealand

I New Zealand er det fremmet lovforslag om innføring av en lignende ordning som sikrer merverdiavgift (GST) ved import av varer med lav verdi, med planlagt ikrafttredelse 1. oktober 2019. Ordningen har flere likhetstrekk med den Australske ordningen. I New Zealand er grensen for varer med lav verdi opptil 400 NZD (2 300 NOK), og registreringsgrensen er på 60 000 NZD (350 000 NOK). For varer som selges inn til New Zealand under disse grensene, er det i dag ingen avgiftsplikt til New Zealand.

I den nye ordningen har New Zealand som Australia valgt å anvende en forenklet registreringsordning av den utenlandske selger/plattform, og dagens fritaksgrense for merverdiavgift foreslås oppjustert fra 400 NZD til 1 000 NZD (5 800 NOK). Samtidig er gjeldende fritaksgrenser for toll og særavgift foreslått oppjustert til 1 000 NZD, hvilket sikrer at varer i dette segmentet i sin helhet kan håndteres i en forenklet ordning, og at det ikke tilkommer tilleggsprosedyrer eller ekstrabetaling for toll og særavgift. Kravene til registrerte virksomheter, samt innbetalingsfrister og endringsmuligheter, ligner på det som gjelder etter den norske VOES-ordningen.

4 DEPARTEMENTETS VURDERINGER OG FORSLAG

4.1 Innledning og oppsummering

Innledningsvis vil departementet gi en overordnet presentasjon av den foreslåtte ordningen. De nærmere vilkår og avgrensninger som foreslås vil bli nærmere omtalt under punkt 4.2.

Formålet med den nye ordningen er at merverdiavgiftslovens utgangspunkt om merverdiavgift på omsetning av varer skal gjelde også for salg av varer av lav verdi fra utlandet til forbruker i Norge. For å nå dette formålet, foreslår departementet en ny forenklet ordning for registrering, rapportering, fastsetting og betaling av merverdiavgift for leveranser med verdi under 3 000 kroner. I tillegg til å være en forenklet ordning, er en sentral del av forslaget at plikten til å fastsette og betale merverdiavgift til norske skattemyndigheter skal plasseres på den utenlandske tilbyderen, ikke på

forbruker. Hensynet til konkurransenøytralitet gjør at departementet også vil foreslå regelendringer som gjør at særavgifter skal betales fra første krone ved salg fra utlandet til forbruker i Norge, på samme måte som ved salg i Norge.

Departementet foreslår at salg av varer fra utlandet til forbruker i Norge skal likestilles med salg i Norge, med beregning av merverdiavgift fra første krone. Det foreslås at den utenlandske tilbyderen skal være avgiftspliktig. I den forbindelse foreslås det videre at systemet med forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester utenfor merverdiavgiftsområdet (forenklet registrering – VOES) utvides til også å gjelde for tilbydere av varer utenfor merverdiavgiftsområdet. Det nye forslaget vil gjelde for varer med verdi opp til 3 000 kroner. Elektroniske grensesnitt som tilrettelegger for salg av varer B2C, samt selgere som har nettbutikk, app-butikk e.l., som sender varer til forbrukere i Norge, skal registrere seg i denne utvidede forenklete registreringsordningen (VAT On Small Consignment – VOSC).

Utgangspunktet vil være at VOES-ordningens regler vil gjelde også for den nye VOSC-ordningen. VOES-ordningen gjelder merverdiavgift på tjenester, mens VOSC skal gjelde for merverdiavgift på varer. Dette gjør at det er behov for tilpasninger som kun vil gjelde for VOSC-ordningen. De blir nærmere omtalt nedenfor. Forøvrig foreslår departementet at dagens VOES-regler om registreringsplikt, betaling og innkreving, dokumentasjon, samt alminnelige skatteforvaltningsregler, herunder skjønnsfastsettelse og sanksjoner, skal gjelde.

Både selgere og elektroniske grensesnitt som plattformer, elektroniske markedsplasser eller portaler regnes som tilbydere, og blir registreringspliktige i VOSC dersom de ikke er etablerte i Norge. Dersom en selger omsetter sine varer via slike elektroniske grensesnitt, er det sistnevnte som skal registrere seg. Dette innebærer at det foreligger et registreringshierarki, hvor det avgjørende er hvem forbrukeren forholder seg til ved kjøpet. Tilsvarende gjelder både etter EUs regelverk og regelverkene i Australia og New Zealand.

Tilbydere som ikke er etablert i Norge, kan på vanlig måte i stedet velge å etablere seg her og registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret på ordinært vis. Den ordinære grensen for registreringsplikt skal gjelde, det vil si en årlig omsetning inn til Norge på over 50 000 kroner, tilsvarende som i VOES-ordningen, se omtale i punkt 2.5.3. Ved vurderingen av om registreringsgrensen er passert ses også hen til annen avgiftspliktig omsetning i Norge, som for eksempel omsetning som faller inn under VOES-ordningen.

Tilbyder vil ha plikt til å beregne merverdiavgift fra første krone ved salg inn til Norge. Dette innebærer at Norge i større grad anvender destinasjonsprinsippet som anbefalt av OECD ved fjernsalg av varer til forbrukere i Norge. Merverdiavgiftsfritaket ved innførsel av varer av lav verdi, jf. merverdiavgiftsloven § 7-2 første ledd, fjernes.

Kjøper/forbruker betaler merverdiavgift til tilbyder samtidig med vederlaget for varen, mens tilbyder innbetaler merverdiavgiften til Skatteetaten kvartalsvis og etter de samme regler som allerede gjelder for VOES. Dette vil i utgangspunktet gjelde for alle varer med salgsverdi mellom 1 og 3 000 kroner. Unntakene vil bli redegjort for i punkt 4.2.4.

Fritaket fra plikten til å deklare varesendelsen til norske tollmyndigheter opprettholdes inntil videre på 350 kroner som i dag, jf. tollforskriften § 4-10-4 første ledd, bokstav f, jf. § 5-9-1. Dette betyr at vareforsendelser med verdi under 350 kroner fortsatt ikke skal undergis vanlig tolldeklarerings og kan sendes rett til kjøpers postkasse eller utleveringssted (Post i butikk, Postkontor e.l.), slik at vareflyten ikke vil påvirkes for dette segmentet. Disse varene undergis som i dag kontroll for å avdekke eventuelle restriksjonsbelagte eller forbudte varer.

Varer med verdi mellom 350 og 3 000 kroner må som i dag deklarerer, men i motsetning til i dag skal det ikke fastsettes merverdiavgift under tollbehandlingen dersom avsender er registrert i VOSC. Tilbyder kan velge å benytte en av de transportørene/speditørene som har tillatelse til å samlefortolle varer med verdi opp til 3 000 kroner for varesendelser på over 350 kroner. Tilbyder sitt unike VOSC-nummer må være avlesbar på vareforsendelsen, slik at både Tolletaten og speditør/Posten vet at avsender tar seg av fastsetting og innbetaling av merverdiavgift. Deklareringen vil derfor kunne gå raskere enn ellers. Vareforsendelser med verdi over 3 000 kroner vil behandles på samme måte som i dag.

Departementet foreslår at den nye ordningen, som i dagens regelverk, ikke gjelder for alkohol og tobakk. Videre vil departementet foreslå at ordningen heller ikke skal gjelde for næringsmidler. Dette innebærer at de utenlandske tilbyderne ikke trenger å forholde seg til merverdiavgiftssatsen på 15 prosent, og videre at varer som ilegges særavgifter som sjokolade- og sukkervareavgiften og særavgiften på alkoholfrie drikkevarer, ikke kan behandles i den nye ordningen. Uavhengig av vareverdien, må slike varer avgiftsbelegges i forbindelse med importen.

I tillegg foreslår departementet at fritak for tollavgift økes fra dagens grense på 350 kroner, til samme beløp som grensen for samlefortolling, det vil si 3 000 kroner. Lik grense for samlefortolling og tollavgift samsvarer med både EUs og Australias løsninger, og innebærer at prosedyren for avgiftsfastsettelse normalt vil skje uavhengig av samlefortolling, ettersom (1) merverdiavgift innbetales av tilbyder, (2) det er fritak for tollavgift og (3) særavgiftsbelagte varer ikke kan inngå i samlefortolling. Det eneste unntaket fra dette vil være når tilbyder ikke er registrert i VOSC – da må merverdiavgift fastsettes og oppkreves i forbindelse med samlefortolling.

4.2 Nærmere om forslaget

4.2.1 Hvem VOSC-ordningen gjelder for – subjektrets – «tilbyder»

På bakgrunn av flere likhetstrekk mellom VOSC- og VOES-aktører foreslår departementet at VOSC-ordningens subjektrets avgrenses på samme måte som i VOES-ordningen. Likhetstrekene er blant annet at det i begge tilfeller dreier seg om internetthandel med salg av hhv. varer og elektroniske tjenester til norske forbrukere. Handelen skjer ofte via større elektroniske markedsplasser som håndterer betalingsstrømmen til og fra sluttbruker, og som tilrettelegger leveransen av varen eller den elektroniske tjenesten.

Som i VOES-ordningen kan det i VOSC oppstå utfordringer knyttet til klassifisering av trepartsforhold som beskrevet i punkt 2.5.2, med tanke på hvem som skal anses som avgiftspliktig selger av varene. På samme måte som i VOES-ordningen, er det hensiktsmessig å løse dette ved å benytte begrepet «tilbyder» om den som enten selger varen eller formidler salget til forbruker. Dette innebærer at tilbyderbegrepet i VOES-ordningen gis anvendelse også i VOSC-ordningen, se forslag til endringer i merverdiavgiftsloven § 2-1 tredje ledd. Ved siden av «tilbyder» i tradisjonell forstand, det vil si en selger etter kjøpsrettslige regler, omfatter dette også begrepet «formidler». En elektronisk markedsplass vil da anses som «tilbyder» og dermed overta merverdiavgiftsplikten fra bakenforliggende salgsledd, se omtale i punkt 2.5.2. Dette kan sammenlignes med EUs regler om hierarki, trinnhøyde og begrepet «deemed supplier», se punkt 3.3 om regelverket i EU.

Det nærmere innholdet av «tilbyder»-begrepet er – som i VOES-ordningen – knyttet til en skjønsmessig helhetsvurdering. For VOSC-ordningen blir vurderingstema særlig om aktøren kan sies å tilrettelegge varesalget til norsk forbruker, det vil si at tilbyderen skaper kontakt mellom en vareleverandør og forbruker, og at denne kontakten resulterer i en vareleveranse. Kontakten mellom

vareleverandør og forbruker, og tilrettelegging av leveransen, skjer via et elektronisk grensesnitt, typisk en elektronisk markeds plass.

Terskelen for å bli ansett som «tilbyder» er lav, og kun en begrenset befatning med transaksjonen er tilstrekkelig, det vil si at aktøren bidrar til å muliggjøre transaksjonen. Sentrale momenter i denne vurderingen er om aktøren - direkte eller indirekte - er involvert i håndtering av bestilling og leveranse av varen, betalingsprosessen, og utforming av leveringsvilkår. Dette betyr at vurderingen ikke er knyttet til avtaleforhold mellom partene, og at en indirekte innflytelse er tilstrekkelig. Eksempelvis kan plattform behandle eller formidle klager fra forbrukere på vegne av selger. Dette gir tilstrekkelig involvering i leveransen, og aktøren vil i slike tilfeller kunne anses å tilrettelegge vareleveransen, og være «tilbyder» i VOSC-ordningen. Derimot er det ikke tilstrekkelig tilrettelegging hvis tilbyder kun håndterer betaling for varen, kun avretter eller opplyster varene, altså typiske annonsesider/rubrikkjenester eller kun henviser kunder til andre elektroniske grensesnitt, uten videre involvering i leveransen.

Det forhold at forbruker og selger kan avtale salget utenfor den aktuelle plattformen påvirker ikke vurderingen. En vareleverandør med egen markeds plass for sine varer – typisk sin egen hjemmeside på internett – vil anses å være merverdiavgiftspliktig «tilbyder» i VOSC-ordningen. Det er tilrettelegging av varesalget som er avgjørende. Eventuell bakenforliggende omsetning og avtaleforholdene mellom underleverandør og formidler er et forhold som ikke vedkommer norsk merverdiavgift, og reguleres ikke nærmere i VOSC-ordningen.

Videre vil det i enkelte tilfeller forekomme overlapp mellom aktører i VOSC og VOES-ordningen, dvs at samme aktører omsetter både elektroniske tjenester og varer med lav verdi til norske forbrukere. Enkelte større markeds plasser for varehandel i dette segmentet er allerede registrert i dagens VOES-ordning, og trenger derfor ikke å registrere seg på nytt.

Den foreslått subjektavgrensningen i VOSC-ordningen forutsettes å ha tilnærmet samme innretning som tilsvarende ordninger i EU og Australia, det vil si at ordningene skal gjelde tilbydere som leverer varer med lav verdi B2C, og at avgiftsplikten primært skal gjelde elektroniske markeds plasser fremfor bakenforliggende salgslodd og underleverandører – en såkalt «deemed supplier» løsning, se særlig omtale av Art 14 A i Rdir. 2006/112/EU i punkt 3.3.

EU og Australia har valgt ulike regeltekniske avgrensninger av subjektkrets, og ulik grad av detaljering av definisjoner i regelverket. Selv om den rettslige reguleringen i det norske systemet ikke er så detaljert som i EU og Australia, vil regelen og særlig ansvarliggjøringen av elektroniske grensesnitt som tilbyder være tilnærmet lik løsningen i EU og Australia. I VOSC-løsningen videreføres som nevnt VOES-ordningens avgrensning og bruken av de skjønnspregede begrepene «tilbyder» og «formidler». Det legges her særlig vekt på at VOES-ordningen har vært velfungerende siden ikrafttredelse i 2011, og vært lite gjenstand for tvister, særlig hva gjelder å sørge for at avgiftsplikten primært ligger på elektroniske grensesnitt fremfor bakenforliggende selger, og at dette bør videreføres i VOSC-ordningen.

Når elektroniske grensesnitt som ikke er etablert i Norge, skal registrere seg og betale merverdiavgift til den norske stat, har det vært viktig for departementet å utforme et system som er enklest mulig å forholde seg til for de næringsdrivende. Erfaringene med VOES-ordningen er gode. Tilbydere oppfatter ordningen som enkel. Videre har erfaringene fra Australia med å få plattformer til å registrere seg i deres register vært svært gode. På denne bakgrunn har departementet prøvd å lage en ordning som ikke innebærer flere plikter enn absolutt nødvendig. Eksempelvis foreslås det ikke noe krav om at de utenlandske tilbyderne skal ha en stedlig representant i Norge. Departementet vil også ha nær kontakt med de store utenlandske plattformene gjennom nettverket i OECD og vil avholde møter med disse for å orientere om det norske regelverket. Det vil bli utarbeidet et «summary» av høringsbrevet på engelsk slik at de utenlandske aktørene gis anledning til å gi innspill.

4.2.2 VOSC – fysisk merking av forsendelser

VOSC-ordningen forutsetter at VOSC-nummer inkluderes i digital forsendelsesinformasjon fra avsender, samt fysisk merking av vareforsendelser som viser at avsender har ansvar for fastsetting og innbetaling av merverdiavgift, og at det dermed ikke skal fastsettes og betales merverdiavgift ved innførsel. Det tas sikte på å få på plass en løsning hvor dette kan gjøres på en effektiv måte. Det er foreløpig ikke utarbeidet forslag om hvordan slik merking skal gjennomføres. Departementet ber om innspill til en slik løsning. Dette gjelder både utforming av merking, hvilken informasjon som bør og kan fremgå, og hvordan lesing av informasjon kan automatiseres.

4.2.3 Vareførsel

Departementets forslag innebærer at vi nå, i motsetning til i EU, ikke foreslår en forenklet deklarasjonsordning for vareforsendelser av lav verdi. Dette skyldes i hovedsak at både Tolletaten og Posten mener det vil være svært vanskelig å få på plass nye elektroniske løsninger som skal ivareta en effektiv håndtering av denne varestrømmen innen 2020. Det vil imidlertid fortsatt bli arbeidet med

sikte på dette fra 2021. Departementet ser at det kan være hensiktsmessig å etablere nye vareføringsregler som innebærer at det etableres forenklete deklarasjonskrav med reduserte datasett. Dette vil kunne sikre at tolletaten får informasjon tidligere og gjøre kontrollarbeidet mere målrettet. Fordi det vil være svært vanskelig å få til de tekniske sidene ved dette før 2021 vil departementet i første omgang ikke legge fram forslag om forenklet deklarasjonskrav i høringsbrevet. Dersom man lykkes med et slikt forenklet deklarasjonssystem kan det vurderes om dette bør gjøres gjeldende også for varer med høyere verdi enn 350 kroner. Departementet vil eventuelt komme tilbake til dette i 2020.

Forslaget i høringsbrevet til norsk løsning er således mer lik den australske løsningen, hvor de minimis-reglene for tolldeklarerer beholderes, enn EUs løsning, hvor alt skal tolldeklarerer fra første euro. Den norske grensen på 350 kroner gjelder i dag både som grense for deklarasjonsfritak etter tolloven og som fritaksgrense for tollavgift, særavgift og merverdiavgift. Ved å beholde grensen for deklarasjonsplikt på 350 kroner vil denne handelen til Norge langt på vei foregå som før. Departementet ønsker likevel innspill på behovet for, og effekten av, deklarasjonsfritaket, og hvorvidt det bør endres opp eller ned. Som nevnt tilsvarer dette løsningen i Australia, selv om Australia opererer med høyere grenser. For merverdiavgift innebærer både den norske og australske systemet at det skal betales merverdiavgift fra første krone såfremt varene selges fra utenlandsk selger eller via elektroniske markedsplasser. Løsningen, som innebærer at plattformer blir gjort til avgiftssubjekt, er i samsvar med rapporten nylig avgitt av OECD.

4.2.4 Beløpsgrenser – registrering, fritak, deklarerer og minstebeløp

Departementet foreslår at beløpsgrensen for å registrere seg i VOSC skal være den samme som for å registrere seg i Merverdiavgiftsregisteret, som i 2019 er en omsetning på minst 50 000 kroner i løpet av en periode på tolv måneder. Dette er også grensen for forenklet registrering i VOES. Begrunnelsen for å ha en beløpsgrense for norske virksomheter gjør seg i stor grad også gjeldende for utenlandske aktører; virksomheter med veldig lav omsetning inn til Norge bør ikke bli belastet med den administrative byrden det utgjør å registrere seg i VOSC. EU har ingen beløpsgrense (non-union scheme). Australia har en beløpsgrense som er høyere enn den norske grensen, 75 000 AUD, men også de har valgt å benytte samme grense for innenlandske og utenlandske virksomheter. Det samme gjelder New Zealand, hvor grensen er foreslått til 60 000 NZD.

Dagens grense på 3 000 kroner for samlefortolling er godt begrunnet. Den gir speditører og Posten tilgang til en forenklet tollbehandling for et stort omfang av forsendelser, samtidig som grensen ikke er så høy at det går på bekostning av samfunnets kontrollbehov. Ved innføringen av VOSC og

avgiftsplikt for utenlandske tilbydere av varer av lav verdi, må det nye systemet være tilstrekkelig attraktivt til at utenlandske tilbydere tar seg bryet med å registrere seg og bidrar til at Norge får inn merverdiavgift på denne omsetningen. Dette er et moment som både EU, Australia og nå også New Zealand legger betydelig vekt på, og alle har derfor enten beholdt en relativt høy grense for fritak for tollavgift, eller valgt å justere grensen opp til grensen for forenklet tollbehandling. Dette fordi en eventuell innkreving av tollavgift vil gjøre vareflyten noe mindre effektiv, og dermed også den forenklete registreringsordningen mindre effektiv og mindre attraktiv. Ved å fjerne avgiftsfastsetting fra tollprosedyrene, lettes de administrative byrdene for speditører i så stor grad at det forventes at gebyret for tolldeklarerer vil synke fra dagens nivå. Departementet ønsker derfor høringsinstansenes vurderinger og synspunkter på en eventuell oppjustering av fritaket for tollavgift fra 350 til 3 000 kroner. Det er viktig for departementet at en slik endring i så fall ikke medfører vesentlig konkurransevridning, og at den medfører en administrativ forenkling som er egnet til å få ned Postens/speditørens gebyr.

Som nevnt foreslås det å holde næringsmidler utenfor VOSC-ordningen, se punkt 4.2.4 nedenfor for nærmere beskrivelse og begrunnelse. Dermed er det begrenset hvor mye tollavgift som gjenstår på det varesegmentet som inngår i VOSC. Det fremgår i punkt 2.4 at tollavgift på klær og andre tekstiler er fra 5,6 pst. til 10,7 pst. av tollverdien. Tollverdien av en innført vare er transaksjonsverdien, det vil si den pris som faktisk er betalt eller skal betales for varen ved salg for eksport til Norge, jf. tolloven § 7-10. Kostnader som påløper i Norge – som vederlag for transport eller forsikring, norske selgers avanse mv. – inngår ikke tollverdien. Tollavgiften utgjør med det en liten del av norske butikkers utsalgspris. Provenyet fra tollavgift i dette segmentet B2C er i dag lavt, se avsnitt 5.2 om økonomiske konsekvenser. Det er derfor departementets vurdering at en oppjustering av grensen for tollfritak fra 350 kroner til 3 000 kroner ikke vil ha noen vesentlig innvirkning på omsetningen i hjemmemarkedet. Departementet vurderer også å legge inn et vilkår om at fortolling for slike varer må skje som samlefortolling for at varer med verdi mellom 350 og 3 000 kroner skal få tollfritak. Vi ber om høringsinstansenes innspill på dette.

Departementet vil samtidig foreslå å endre skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd, bokstav b, slik at det ikke lenger skal gjelde noen nedre grense for betaling av merverdiavgift og særavgift ved innførsel av varer. Dermed vil bestemmelsen kun gjelde toll og kredittgebyr for benyttelse av tollkreditt, hvor beløpet ikke foreslås endret.

4.2.5 Varer som er unntatt VOSC-ordningen – næringsmidler

Utover ovennevnte beløpsgrenser og avgrensninger foreslår departementet som nevnt at enkelte varer skal være unntatt den nye ordningen. Dette gjelder for det første varer som heller ikke i dag er omfattet av avgifts- og deklarasjonsfritaket for varesendinger med verdi under 350 kroner. Det vil si alkohol, tobakk og restriksjonsbelagte varer. De formål og hensyn som begrunner at disse produktene er unntatt fra dagens fritaksordning, primært helse- og samfunnssikkerhet, vil fortsatt gjøre seg gjeldende etter endringen. Også i EU og Australia er slike varer unntatt. Finansdepartementet finner derfor ingen grunn til å gjøre endringer for disse produktene.

I tillegg foreslår departementet at varer som er omfattet av redusert sats etter merverdiavgiftsloven § 5-2, det vil si næringsmidler, unntas fra ordningen. Som næringsmiddel anses enhver mat- eller drikkevare og enhver annen vare som er bestemt til å konsumeres av mennesker.

Merverdiavgiftssatsen for næringsmidler er i 2019 på 15 prosent, mot alminnelig sats på 25 prosent. Ulike avgiftssatser kompliserer avgiftssystemet, og som allerede nevnt, anser departementet det som et viktig hensyn ved utviklingen av den forenklete ordningen at kompliserende faktorer utelukkes.

Unntaket fra den forenklete ordningen og fra deklareringsfritaket for næringsmidler, vil omfatte alle varer som er ilagt sjokolade- og sukkeravgift eller avgift på alkoholfrie drikkevarer. De siste årene har vi sett en stor økning av import av varer som i Norge er belagt med sjokolade- og sukkervareavgift eller avgift for alkoholfrie drikkevarer. Avgiftsfordelen er særlig stor innenfor dette varesegmentet, siden de importerte varene verken avgiftsbelegges i avsenderlandet eller i Norge, og det norske avgiftsnivået samlet med merverdiavgift og særavgifter, er høyere for disse varene enn for andre varer som kan importeres som småforsendelser. Dette har ført til en betydelig konkurranseulempe for norske næringsdrivende. Når fritaket for merverdiavgift fjernes, mener departementet at mye taler for at også fritaket for særavgift bør fjernes, slik at avgiftene ikke fører til en konkurransevridning i favør av utenlandske tilbydere. Argumentet for å beholde fritaket for særavgifter slik det er i dag, er administrative hensyn. Både avgiften på sjokolade- og sukkervarer og avgiften på alkoholfrie drikkevarer har avgrensninger som er mer kompliserte enn avgrensningen for næringsmidler etter merverdiavgiftsloven.

Virksomheter som driver med import av særavgiftsbelagte varer, samt speditører som bistår ved slik import, forventes å ha inngående kunnskap om det norske avgiftssystemet. Departementet mener at det vil være urimelig å kreve at utenlandske aktører, som plattformene og selgere som selger varer inn til norske forbrukere via elektroniske grensesnitt, skal ha tilsvarende kjennskap til det norske

særvavgiftssystemet. Dersom aktørene ikke har nødvendig kunnskap på området, finner vi det ikke tjenlig å pålegge dem å innkreve særvgifter ved salg til norske forbrukere. I stedet foreslår departementet at varene tollbehandles på samme måte som i dag, slik at kjøperen betaler særvgiftene ved henting/mottak av varen. Etter fjerning av fritaket på 350 kroner, vil denne tollbehandlingen måtte skje for alle forsendelser som inneholder næringsmidler, uavhengig av forsendelsens verdi.

Departementets foreslåtte unntak for næringsmidler betyr at en tilbyder som selger næringsmidler, slik som definert i merverdiavgiftsloven § 5-2, fra utlandet til norsk forbruker, ikke skal beregne og innkreve merverdiavgift (eller andre avgifter). Disse varene sendes til Norge og deklarerer som i dag på vei inn til Norge. Ved tollbehandlingen fastsettes eventuell særvgift, toll og merverdiavgift. Dersom forsendelsen kun inneholder næringsmidler som ikke er omfattet av særvgift eller toll, vil det kun bli beregnet og innkrevd merverdiavgift med redusert sats (15 prosent per 2019). På denne måten er det ikke nødvendig for virksomheter uten annen tilknytning til Norge enn salg B2C via elektroniske grensesnitt, å opparbeide seg kunnskap om det norske avgiftssystemet – de må kun skille mellom næringsmidler og ikke næringsmidler. Et unntak etter disse kriterier antas som et utgangspunkt å være enkelt å forholde seg til for elektroniske grensesnitt. De vil da kun måtte forholde seg til innbetaling av merverdiavgift etter alminnelig sats.

Når det innføres et unntak fra deklarasjonsfritaket for næringsmidler, mener departementet at det er logisk å samtidig oppheve tollfritaket for næringsmidler med verdi under 350 kroner. På samme måte som for alkohol og tobakksvarer, vil kjøper være pliktig å betale eventuell tollavgift fra første krone ved kjøp av næringsmidler fra utenlandsk tilbyder. Beløpsgrensen i skattebetalingsforskriften § 10-4-1 første ledd bokstav b foreslås å fortsatt gjelde for toll. Dette innebærer at krav på toll som er under 50 kroner, ikke skal betales.

5 ADMINISTRATIVE OG ØKONOMISKE KONSEKVENSER

5.1 Skatteetaten

Skatteetaten har anslått kostnadene ved innføring av den foreslåtte løsningen til 12-16 mill. kroner. Kostnadsoverslaget bygger på en utvidelse og gjenbruk av prosedyrer og funksjonalitet i dagen VOES-ordning. Det må i tillegg lages en oppslagstjeneste hvor man i fortollingsløpet kan verifisere at identifikasjonsnummeret til den VOSC-registrerte er gyldig.

Skatteetaten antar videre at etaten vil ha behov for 1-2 årsverk til saksbehandling av registrerings- og rapporteringsskjema, herunder veiledning og kontakt med de avgiftspliktige, i oppstartsåret. Behovet antas å øke etter hvert som antallet registrerte øker, på tilsvarende måte som man i VOES-ordningen hadde en gradvis økning av antall registrerte.

5.2 Tolletaten

Tolletaten må ha tilgang til alle VOSC-nummer og endringer av disse. Dette antas å kunne følge eksisterende løp for deling av manntallsinformasjon, men den spesifikke håndteringen av VOSC vil kreve noe utvikling. Både TVINN og manifestløsninger trenger tilgang til disse dataene. Kostnadsoverslag for å opprette tilgang til VOSC-nummer er av Tolletaten anslått til 1,5 mill. kroner.

Det vil også bli økt ressursbruk ved lavverdisendinger som ikke er omfattet av VOSC, herunder for varer som er underlagt særavgifter. Disse kostnadene er ikke estimert.

5.3 Konsekvenser for forbrukere

Finansdepartementet er opptatt av at det nye forslaget også skal være effektivt for forbrukerne. Dette er grunnen til at man har forsøkt å utforme de nye reglene så enkle som mulig og etter mal av modellen som de har hatt gode erfaringer med i Australia.

Avvikling av 350-kronersgrensen for avgiftsfri netthandel innebærer at forbrukerne må betale merverdiavgift på varer med lav verdi. Varer solgt fra norske forhandlere ilegges merverdiavgift fra første krone. Det er rimelig at også varer som innføres B2C fra utlandet ilegges samme avgift, selv om dette isolert sett er en ulempe for forbrukerne.

De forenklingene som foreslås i forbindelse med avvikling av 350-kronersgrensen, vil ikke omfatte næringsmidler. En følge av forslaget er derfor at forbrukere ikke lenger vil kunne handle godterier, brus eller lignende fra utenlandske nettbutikker og få det levert i Norge uten å betale særavgifter og merverdiavgift på varene. Ved netthandel innenfor dette segmentet, må pakkene deklarerer uavhengig av vareverdi, slik at særavgifter og merverdiavgift, og eventuell toll, blir fastsatt som en del av tollprosedyren. Her vil det sannsynligvis påløpe et gebyr fra speditør, se punkt 2.4. Selv om dette gjør at forbrukerne må betale mer for disse varene, er det nettopp hensikten med forslaget at dagens avgiftsfordel ved å sende slike varer fra utlandet i stedet for i Norge nøytraliseres.

For varer med verdi under 350 kroner, og som ikke er næringsmidler eller restriksjonsbelagte, vil forbruker måtte betale merverdiavgift samtidig med betalingen for varen, når det kjøpes via en avgiftspliktig utenlandsk plattform/formidler. Departementet antar at dette vil være en effektiv modell for å kreve inn merverdiavgift, og at det i liten grad vil påvirke flyten av varer med verdi under 350 kroner.

Med dagens regler gir kjøp av varer over 350 kroner høye gebyrer ved fortolling. Departementets forslag vil innebære en enklere deklareringsprosedur for varer med verdi mellom 350 og 3 000 kroner som omsettes via plattformer. Det må forventes at denne endringen vil gi grunnlag for lavere kostnader og gebyrer enn i dag. Forslaget berører ikke varer med verdi over 3 000 kroner.

5.4 Økonomiske konsekvenser

Varesendinger med verdi under 350 kroner (inkl. frakt- og forsikringskostnader) som sendes til mottaker i Norge, er fritatt fra plikten til å deklare forsendelsen. Dette innebærer at forsendelser med verdi under 350 kroner ikke registreres hos tollmyndighetene. Det foreligger derfor ikke statistikk over omfanget av slike forsendelsene.

I en rapport for Posten Norge anslår Oslo Economics (2018)⁴ at det ble innført 33 mill. pakker med verdi under 350 kroner fra utenlandske nettbutikker i 2017. Verdien av denne handelen anslås til om lag 2,5 mrd. kroner. I beregningen er det lagt til grunn at gjennomsnittsverdien på en pakke utgjør 77 kroner. I en annen rapport, skrevet på oppdrag fra Handel og Kontor Norge, Norsk Nærings- og Nytelsesmiddelarbeiderforbund, Virke Handel, NHO Service og Handel og NHO Mat og Drikke, anslår Menon Economics (2018)⁵ verdien av denne handelen til om lag 4,1 mrd. kroner i 2017. Menon Economics legger til grunn samme antall pakker som Oslo Economics, men har valgt en høyere gjennomsnittlig vareverdi (125 kroner per pakke).

Ifølge Posten Norge gikk antall sendinger med mindre verdi ned i 2018. Departementet kan ikke se noen sterk grunn til at importvolumet skulle være varig lavere i tiden fremover enn det var i 2017, snarere tvert imot ettersom det trolig er stadig flere som handler på internett. I provenyberegningen under er det derfor lagt til grunn at varevolumet i 2020 vil være om lag som i 2017 (rundt 33 mill. pakker), dersom den avgiftsfrie grensen ikke fjernes. Videre antas det at gjennomsnittlig vareverdi vil

⁴ Kilde: Oslo Economics, 2018. Effekter av å avvikle 350-kronersgrensen på netthandel fra utlandet.

⁵ Kilde: Menon Economics, 2018. Fjerning av «350-kronersgrensen» for import til Norge – Virkninger på sysselsetting og inntekter til staten.

ligge i intervallet 100-150 kroner. Basert på disse forutsetningene kan internetthandel av varer fra utlandet med verdi under 350 kroner anslås til i størrelsesorden 4 mrd. kroner i 2020, gitt at den avgiftsfrie grensen beholdes som i dag.

Hvor mye av de 4 mrd. kronene som vil bli brukt på merverdiavgiftsbelagte varer når den avgiftsfrie grensen avvikles, er ikke opplagt. Det er grunn til å tro at netthandelen av småpakker fra utlandet vil gå ned når denne handelen ilegges merverdiavgift. På den annen side vil mindre handel i utenlandske nettbutikker kunne resultere i økt innenlandsk forbruk av varer med merverdiavgift. Brukes 4 mrd. kroner på varer eller tjenester med 25 pst. merverdiavgiftssats – dels kjøpt fra utenlandske nettbutikker og dels fra norske butikker – vil det øke årlige inntekter fra merverdiavgiften med rundt 800 mill. kroner.⁶ En eventuell nedgang i netthandel kan berøre Postens oppdrag, på grunn av nedgang i postvolumet. Dette kan i så fall påføre staten ekstra utgifter på Samferdselsdepartementets budsjett, på grunn av en økning av statlig kjøp av ulønnsomme posttjenester.

Forslaget kan også få effekt for innførsel av varer med verdi mellom 350 kroner og 3 000 kroner. Endringen innebærer en enklere deklareringsprosedure for varer i dette segmentet, noe som kan redusere kostnadene ved innførsel og øke netthandelen av slike varer. Økt netthandel av varer med verdi mellom 350 kroner og 3 000 kroner vil ikke ha direkte provenyeffekt, ettersom varene ilegges norsk merverdiavgift uansett om de kjøpes i Norge eller i utlandet. Økt netthandel vil kunne øke konkurransen for norsk handelsnæring.

Departementets forslag innebærer at sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer kjøpt fra utenlandsk nettbutikk vil bli ilagt særavgift, i tillegg til merverdiavgift på 15 prosent. Forslaget vil fjerne fordelene utenlandske nettbutikker har hatt ved salg av disse varene i det norske markedet. Endringen antas å redusere netthandelen av sjokolade- og sukkervarer og alkoholfrie drikkevarer og bidra til økt innenlands omsetning av slike varer med avgift. Det foreligger ingen statistikk over omfanget av handel av sjokolade, sukkervarer eller mineralvann fra utenlandske nettbutikker. Departementet er heller ikke kjent med andre utredninger om dette. Blant annet basert på omsetningstall for en stor aktør i markedet og en rekke usikre forutsetninger, kan bortfall av muligheten til å kjøpe sjokolade, sukkervarer og mineralvann avgiftsfritt på nettet anslås å øke de årlige særavgiftsinntektene med 20-50 mill. kroner.

⁶ 3 200 mill. kroner ekskl. MVA + 800 mill. kroner i MVA = 4 000 mill. kroner i totalt forbruk

Departementet foreslår at varer med verdi inntil 3 000 kroner ikke lenger skal ilegges toll. Næringsmidler tas ikke inn i den foreslåtte nye forenklede ordningen. Økt grense for å oppkreve toll berører dermed kun innførsel av klær og enkelte andre tekstiler. Tollsatsene på disse varene er fra 5,6 pst. til 10,7 pst. av tollverdien. Departementet antar at tollfritak for netthandel av varer med verdi inntil 3 000 kroner vil få liten betydning for omsetningen av varer i dette segmentet. Ifølge Tolldirektoratet ble det krevd inn toll for 15 mill. kroner under samlefortollingsordningen i 2018. I tillegg viser tall fra TVINN at individuell fortolling av klær og tekstiler for privatpersoner ga tollinntekter på om lag 3,5 mill. kroner i 2018. Fortolling på grensen, altså hvor personen selv bringer med seg varen, er her holdt utenfor. Departementets forslag innebærer dermed at tollinntekter på om lag 20 mill. kroner faller bort.

6 FORSLAG TIL LOV- OG FORSKRIFTEENDRINGER

Forslag til lov om endringer i merverdiavgiftsloven mv.

I lov 19. juni 2009 nr. 58 om merverdiavgift gjøres følgende endringer:

§ 1-3 annet ledd ny bokstav f skal lyde:

(2) Departementet kan gi forskrift om hva som menes med
f) *varer med lav verdi*

§ 2-1 tredje ledd skal lyde:

(3) Tilbyder som leverer elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester, omfattet av § 3-30 fjerde og femte ledd, skal registreres. *Det samme gjelder tilbyder som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, som leverer varer med lav verdi som ikke er næringsmidler til mottaker som er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, som ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet.* Når leveransene skjer ved bruk av formidler, anses formidler som tilbyder. Beløpsgrensen i første ledd gjelder.

§ 7-2 første ledd skal lyde:

(1) Det skal ikke beregnes merverdiavgift ved innførsel av varer som nevnt i tolloven § 5-1, § 5-2 første ledd bokstav b og c, § 5-3, § 5-4 første ledd bokstav a, c, d, f og g, § 5-5, § 5-6 og § 5-7 første ledd *bokstav e.* Det skal heller ikke beregnes merverdiavgift ved gjeninnførsel av varer som nevnt i tolloven § 5-4 første ledd bokstav e dersom den som utfører og innfører varen er samme person. Vilåret om at den som innfører og utfører varen må være samme person, gjelder likevel ikke dersom varen tidligere er endelig belastet merverdiavgift.

Ny § 11-2 skal lyde:

§ 11-2 – *Varer med lav verdi fra utenlandsk tilbyder*

- (1) Ved kjøp av varer som er omfattet av § 2-1 tredje ledd skal tilbyder som er nevnt i § 2-1 tredje ledd beregne og betale merverdiavgift.

I kapittel 14 skal ny deloverskrift foran § 14-4 lyde:

II. Forenklet registrerings- og rapporteringsordning for tilbydere av elektroniske tjenester og varer med lav verdi utenfor merverdiavgiftsområdet (forenklet registreringsordning)

§ 14-4 første ledd skal lyde:

(1) Avgiftssubjekt som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet og bare skal beregne og betale merverdiavgift på elektroniske tjenester, herunder elektroniske kommunikasjonstjenester, omfattet av § 3-30 fjerde og femte ledd, og på varer som nevnt i § 2-1 tredje ledd annet punktum, kan velge forenklet registreringsordning.

Forslag om endring i merverdiavgiftsforskriften - forskrift nr. 1540 av 15. desember 2009

Ny § 1-3-8 skal lyde:

§ 1-3-8 – Varer med lav verdi

- (1) Med varer med lav verdi menes varer under kr 3 000.*

Forslag til lov om endring i bokføringsloven

I lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring gjøres følgende endring:

§ 2 annet ledd nytt annet punktum skal lyde:

Dette gjelder likevel ikke *tilbydere som* leverer skattemelding for merverdiavgift som nevnt i skatteforvaltningsloven § 8-3 første ledd bokstav e, og som er bokføringspliktig utelukkende på grunnlag av plikten til å levere skattemelding etter bestemmelsen her.

Forslag om endringer i tollforskriften – forskrift nr. 1502 av 17. desember 2008

§ 4-10-4 bokstav f skal lyde:

- f) *vare med verdi under 350 kroner, som kan innføres uten tillatelser fra andre myndigheter. Transport- og forsikringskostnader skal inngå ved fastsettelse av varens verdi. Unntaket gjelder ikke alkoholholdige drikkevarer, tobakkvarer eller næringsmidler,*

§ 5-9-1 skal lyde:

§ 5-9-1. Vare av mindre verdi

Tollfritaket gjelder vare med verdi under 3 000 kr som sendes til mottaker *som ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet* i tollområdet. Transport- og forsikringskostnader skal *ikke* inngå ved fastsettelse av varens verdi. Fritaket gjelder ikke alkoholholdige drikkevarer, tobakkvarer *eller næringsmidler*.

Endringer i skattebetalingsforskriften – forskrift nr. 1766 av 21. desember 2007

§ 10-4-1 første ledd bokstav b) skal lyde:

§ 10-4-1. Beløpsgrense for betaling og tilbakebetaling av skatte- og avgiftskrav

- b) betaling av krav på toll, kredittgebyr for benyttelse av tollkreditt, merverdiavgift og særavgifter som kreves opp ved innførsel, jf. skattebetalingsloven § 10-41, hvor beløpsgrensen er 50 kroner, unntatt for alkoholholdig drikk og tobakk, hvor det ikke gjelder noen beløpsgrense. *Dersom mottakeren ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet, gjelder det heller ikke noen beløpsgrense for betaling av merverdiavgift og særavgift,*