

Registreringsplikt for utenlandske næringsdrivende

Artikkelen tar for seg spørsmålet om registreringsplikt i det norske avgiftsmanntallet for utenlandske næringsdrivende som leverer avgiftspliktige tjenester til kjøper i Norge.



Artikkelen er forfattet av:

Seniorskattejurist
Sigurd Nitter-Hauge
Skatt øst

Forfatteren arbeider ved skattekantoret Skatt øst med fokus på

avgiftskontroll av nasjonale og internasjonale store foretak.

Synspunktene i artikkelen står for forfatterens egen regning, og skal ikke tillegges skattekantoret.

Sammendrag

Artikkelen omhandler spørsmålet om registreringsplikt for utenlandske næringsdrivende som leverer avgiftspliktige tjenester til kjøper i Norge.

Det reises blant annet spørsmål om det tilknytningskrav som oppstilles i rettspraksis om omsetning her i landet gjelder for enhver tjenesteomsetning, dvs. for fjernleverbare tjenester og for andre tjenester. Det pekes på vanskelige konkrete vurderinger som i så fall må gjøres.

Utenlandske næringsdrivende

Artikkelen bygger i all hovedsak på lov om merverdiavgift av 19. juni 2009 nr. 58. Denne loven omtales i det følgende med mval. 2009. Den tidligere lov om merverdiavgift av 19. juni 1969 nr. 66 vil der den trekkes frem omtales med mval. 1969.

Merverdiavgift skal betales til staten ved omsetning, uttak og innførsel av varer og tjenester. Bestemmelser om merverdiavgift ved innførsel av varer og tjenester sikrer langt på vei forbruksbeskatning i forbrukslandet, noe som er et viktig reelt hensyn. Bestemmelser om innførsel av varer vil ikke bli omtalt nærmere i denne artikkelen.

Den som skal forestå oppkreving av merverdiavgift ved omsetning av avgiftspliktige varer og tjenester til kjøper i Norge, betegnes som avgiftssubjekt. Avgiftssubjekt defineres i mval. 2009 § 1–3 første ledd bokstav d) som den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret (tidligere avgiftsmanntallet). Som avgiftssubjekt medregnes både norske og utenlandske næringsdrivende.

Med utenlandsk næringsdrivende menes her næringsdrivende (foretak) som er stiftet og registrert i et annet land enn Norge,

og som anses ansvarlig for leveransen av tjenester til kjøper i Norge.

Om den utenlandske næringsdrivende anses hjemmehørende her i landet er viktig å avklare skattemessig. I forhold til merverdiavgiftsregelverket anses dette å være av mindre viktighet, ettersom registreringsplikten i det norske avgiftsmanntallet gjelder uavhengig av om det kan påvises et forettningssted her i landet. Det følger av mval. 2009 § 2–1 sjettede ledd at registreringen av den utenlandske næringsdrivende skal skje ved representant, når det ikke foreligger forettningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet.

Å avklare om den utenlandske næringsdrivende er registreringspliktig i det norske avgiftsmanntallet er viktig for tjenesteyteren (selgeren), men også for tjenestemottakeren (kjøperen). For begge parter vil det avgjøre plikten til å innberette merverdiavgift av omsetningen til staten eller retten til ikke å beregne merverdiavgift av denne. Selgerens registreringsplikt er temaet her.

To typer tjenesteomsetning – fjernleverbare tjenester og andre tjenester

I forbindelse med merverdiavgiftsreformen 2001, hvor det ble innført generell mer-

verdiavgiftsplikt på omsetning av tjenester, ble det for den avgiftsmessige behandlingen av omsetningen av tjenester over landegrensene (internasjonal handel til og fra Norge) innført nye bestemmelser om fjernleverbare tjenester.

Fjernleverbare tjenester defineres som tjenester der utførelsen eller leveringen etter tjenestens art ikke eller vanskelig kan knyttes til et bestemt fysisk sted, jf. mval. 2009 § 1–3 første ledd bokstav i). Den tidligere likelydende definisjonen av fjernleverbare tjenester fremgikk av Finansdepartementets forskrift nr. 121 § 1 tredje ledd, jf. første ledd.

Da forskrift nr. 121 ble gitt i 2001, utgav Finansdepartementet en veiledning til denne forskriften. I denne veiledningen er det blant annet uttalt:

«Det er ved utarbeidelsen av forskriften forsøkt lagt vekt på de prinsippene som er lagt til grunn internasjonalt på dette området.

Forskriften omfatter tjenester som kan fjernleveres. For andre tjenester hvor det er enkelt å fastslå om tjenesten er levert eller utført i Norge, vil de alminnelige reglene om innenlandsk omsetning i merverdiav-



HOVEDREGELN: Hovedregelen for utenlandske næringsdrivende som leverer elektroniske tjenester til kjøper som ikke driver næring i Norge, er at de plikter å la seg registrere i avgiftsmanntallet.

giftsloven gjelde. Ved slik omsetning skal den utenlandske næringsdrivende registreres i merverdiavgiftsmanntallet dersom han har fast driftssted i Norge, eller ved representant dersom en slik tilknytning mangler.»

Andre tjenester (tjenester som ikke kan fjernleveres) er ifølge forvaltnings- og rettspraksis (ikke uttømmende eksemplifisering):

Tjenester som gjelder fast eiendom i Norge, eksempelvis levering av tjenester i forbindelse med arbeid på bygg og anlegg, herunder prosjektering, tegning, konstruksjon og annen teknisk bistand knyttet til nevnte arbeider som har en mer indirekte tilknytning til fast eiendom. Videre eiendomsmeglertjenester, tilsynstjenester (eksempel vakthold), og ulike målingstjenester.

Tjenester som gjelder transport av varer og personer, tjenester som gjelder varer, eksempelvis utleie av varer til bruk her i landet, besiktigelse av skip, og teknisk vedlikehold av fly. Videre advokattjenester ved norske domstoler mv., frisørtjenester, serveringstjenester, skipsmeglertjenester til norsk reder eller oppdragsgiver, og reisearrangertjenester.

Felles for de utenlandske næringsdrivende som leverer nevnte tjenester til kjøper i Norge er at de som hovedregel plikter å la seg registrere i avgiftsmanntallet. Det er dels forutsatt i lovforarbeider, jf. Ot. prp. nr. 18 (1976- 1977), av Skattedirektoratets Rundskriv 15. juni 1977 nr. 45/avd. III vedr. merverdiavgift, og følger dels av langvarig og sikker forvaltningspraksis.

For registreringsplikten i avgiftsmanntallet er det av mindre betydning om den utenlandske næringsdrivende har en løs og kortvarig tilknytning til Norge eller er fast og langvarig. Eksempelvis er oppdrag i noen få dager her i landet ansett tilstrekkelig for registreringsplikt, jf. Merverdiavgiftshåndboken 7. utgave 2011 s. 81 om leie av lyd- og sceneutstyr fra utlandet med tilhørende opprigging og demontering.

Om de fjernleverbare tjenester uttaler Finansdepartementet i veiledningen blant annet:

«... Departementet foreslår imidlertid å knytte avgrensingen til tjenester som kan fjernleveres («services capable of delivery from a remote location»). Alle tjenester som kan leveres elektronisk vil eksempelvis omfattes av denne forskriften. Også konsulentstjenester, advokattjenester, reklamestjenester, opplysningstjenester av ulik art,

EDB-tjenester og telekommunikasjonstjenester omfattes av forskriften. ...»

Bestemmelsene om fjernleverbare tjenester gjelder for omsetning av tjenester fra utenlandske næringsdrivende og til mottaker som er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, jf. mval. 2009 § 3–30 første og annet ledd.

I forbindelse med utvidelse av avgiftsplikten for leveranser av elektroniske tjenester, jf. mval. 2009 § 3–30 fjerde ledd første setning (i kraft 1. juli 2011) er mottakerkretsen utvidet til også å omfatte privatpersoner eller andre aktører som ikke er næringsdrivende eller offentlig virksomhet hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet.

Merverdiavgiftsområdet defineres i mval. 2009 § 1–2 annet ledd som det norske fastlandet og alt innenfor territorialgrensen, men ikke Svalbard, Jan Mayen eller de norske bilandene.

Når begge parter, det vil si tjenesteyter og tjenestemottaker, er hjemmehørende i merverdiavgiftsområdet, foreligger det ikke levering av tjenester over landegrensene. Bestemmelsene om fjernleverbare tjenester kommer i så tilfelle ikke til anvendelse, jf. Skattedirektoratets meldinger SKD 8/11, 24. juni 2011 punkt 1 Bakgrunn.

Vilkår om innenlandsk omsetning.

Høyesterett har i dom inntatt i Rt. 2006 s. 364 (Ifi OY-dommen) innfortolket vilkår om at det må dreie seg om innenlandsk norsk omsetning for at utenlandsk næringsdrivende skal anses registreringspliktig i avgiftsmanntallet.

Saken gjaldt gyldigheten av vedtak om etterberegning av merverdiavgift overfor et utenlandsk selskap, som drev med fremkalling og kopiering av film, samt salg av fotorelaterte produkter. Salget skjedde i Norge, mens selve fremkallingen foregikk i Finland. En enstemmig Høyesterett uttalte i avsnitt 34:

«Jeg nevner først at det utvilsomt må innfortolkes et vilkår om at det må dreie seg om innenlandsk norsk omsetning. Dette har i avgiftsrettslig teori gjerne vært uttrykt slik at det må gjelde salg i Norge, i motsetning til salg til Norge. Det nærmere innholdet i tilknytningskravet er ikke regulert i lov eller forskrift. Som jeg allerede har vært inne på, er det på det rene at uten-

landske næringsdrivende kan ha omsetning i Norge, selv om de ikke har noen fastere tilknytning til Norge.»

Høyesterett uttalte videre i avsnitt 35 at «Avgjørende blir om det etter en konkret helhetsvurdering foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge.»

Høyesterett kom til at det forelå tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge, til at det var snakk om innenlandsk norsk omsetning. Denne var avgiftspliktig, jf. mval. 1969 § 13 jf. § 3, sammenholdt med § 10 tredje ledd. I den konkrete helhetsvurderingen la Høyesterett vekt på at virksomheten fullt ut var basert på salg her i landet, og at det for de norske kundene ikke var synlig at det er tale om noe annet enn norsk virksomhet. Markedsføringen drives eksklusivt mot det norske markedet, og kundekontakten skjer fullt ut her. Der-til kommer at stedet for kjøpsrettslig levering er i Norge.

Et nærliggende spørsmål er om tilsvarende helhetsvurdering må foretas når registreringsplikten for utenlandske næringsdri-

vendes omsetning av tjenester til kjøper i Norge skal avklares. Spørsmålet kan ikke ses behandlet i juridisk litteratur eller ses omtalt i Skattedirektoratets Merverdiavgiftshåndbok eller i avgiftsmeldinger etc.

At det må foretas en tilsvarende helhetsvurdering, og at det gjelder et tilknytningskrav for tjenesteomsetning, kan etter min oppfatning ikke ses tvilsomt. Det kan dels utledes av Ifi OY-dommen, og dels av en senere Høyesterettsdom inntatt i Rt. 2007 s. 140 (Olympia Capital-dommen).

I Ifi OY-dommen anførte selskapet at Skattedirektoratets rundskriv til fylkesskattesjefene – Rundskriv 15. juni 1977 nr. 45/avd. III vedr. merverdiavgift anga uttømmende hvilke tilfeller som faller inn under mval. 1969 § 10 tredje ledd.

Høyesterett var ikke enig i dette. De uttalte at det var «en anførsel som åpenbart ikke kan føre frem.» (avsnitt 31 i dommen).

I denne sammenheng kan det kort nevnes at de avgiftspliktige tjenester som omfattes av mval. 1969 § 13 annet ledd nr. 1 til nr.

12, og som er nevnt i ovennevnte rundskriv, anses som lite egnet for levering over landegrensene. Det gjelder med unntak av tjenester som gjelder telekommunikasjon (nr. 7) og reklame (nr. 8). Tjenestene er med de nevnte unntakene heller ikke ansett som fjernleverbare tjenester.

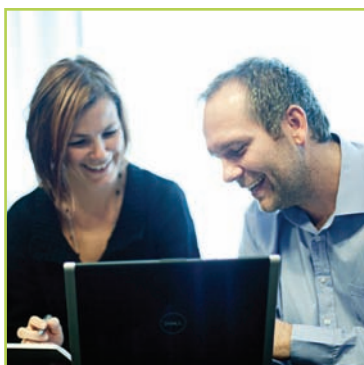
Når Høyesterett i Ifi OY-dommen anser rundskrivet som ikke uttømmende for registreringsplikten til utenlandske næringsdrivende, åpner det for at omsetning av enhver avgiftspliktig tjeneste etter mval. 2009 kan omfattes av den utenlandske næringsdrivendes registreringsplikt.

I Høyesteretts dom inntatt i Rt. 2007 s. 140 (Olympia Capital-dommen) legges det tydeligere til grunn at det må foretas en konkret helhetsvurdering, og at det gjelder et tilknytningskrav for registreringsplikten for utenlandske næringsdrivendes omsetning av fjernleverbare tjenester til kjøper i Norge.

Saken gjelder gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak om å nekte en virksomhets-sammenslutning hvor to utenlandske selskap inngikk, fellesregistrering i avgifts-

Sticos Regnskapsmetodikk

- sikker oppdragsstyring



- Full kontroll på oppdragsavtalene
- Ivaretar lovpålagte krav
- Enkelt i bruk

Sticos Regnskapsmetodikk gir deg full kontroll over oppdragsavtaler og oppdragsstyring. Du får en strukturert oppfølging av frister og plikter, samtidig som de lovpålagte krav blir ivare tatt. Enkelt, trygt og effektivt for deg – og for kundene!

Demo eller mer informasjon? Kontakt oss på 7356 0000 eller se www.sticos.no

Kompetansesenteret for regnskap, lønn og personal

sticos
gjør jobben lettere

manntallet. Høyesterett kom til at de utenlandske datterselskapene ikke tilfredstilte kravet til virksomhet i Norge, og at fellesregistrering derfor ikke var aktuelt, jf. mval. 1969 § 12 tredje ledd. Kravet om virksomhet i Norge ble ikke ansett å være i strid med EØS-avtalen art. 31 og 36, jf. art. 4.

Fra dommens avsnitt 42 om de utenlandske selskapene Aktiv Kapital AS i Danmark og Thames Credit Limited i England siteres.:

«I vår sak mangler helt den tilknytning til Norge som ble funnet avgjørende i Ifi OY-saken. Selskapene driver inkassovirksomhet mot debitorer i henholdsvis Danmark og England. Denne virksomheten er ikke ubetydelig. De to selskapene har henholdsvis 7 og 95 ansatte. Ingen av de ansatte arbeider i Norge, og ingen del av de inkassotjenester selskapene yter, foregår i Norge. Den eneste tilknytning til Norge, ved siden av det Eiermessige, som klart ikke er relevant, er at tjenestene utføres for det norske selskapet som eier fordringene. Når de ankende parter ønsket fellesregistrering, skyldtes det et ønske om å unngå å måtte betale den merverdiavgift som ellers ville følge av merverdiavgiftsloven § 65 a, jf. forskrift 2001–06- 5 nr. 684 om merverdiavgift ved kjøp av tjenester fra utlandet, Svalbard eller Jan Mayen. Også dette synes å bekrefte at tjenestene ikke kan anses ydet i Norge.»

Oppsummering og videre drøftelse

Det kan følgelig konkluderes med at det må foretas en konkret helhetsvurdering av tilknytningen mellom omsetningen og Norge for å avklare om den utenlandske næringsdrivendes omsetning av tjenester til kjøper i Norge medfører registreringsplikt i det norske avgiftsmanntallet. Dette gjelder omsetning av så vel fjernleverbare tjenester som andre tjenester. For sistnevnte tjenester vil tilknytningskravet som hovedregel anses oppfylt ved at tjenesten utføres her ved et bestemt fysisk sted. I tillegg kan nevnes at tjenestene er lite egnet for levering over landegrensene.

Spørsmålet om registreringsplikt i avgiftsmanntallet for utenlandske næringsdrivende som leverer fjernleverbare tjenester til kjøper i Norge, vil kunne by på vanskelige konkrete vurderinger. Det fremgår av de ovennevnte høyesterettsdommene at det må foretas en konkret helhetsvurdering

av om det foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge.

Der det foreligger forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet, vil reelle hensyn (like konkurransevilkår for avgiftssubjektene) trekke med tyngde i retning av avgiftsplikt for tjenesteomsetningen. Hva som kan anses som forretningssted eller hjemsted, er omhandlet i Skattedirektoratets meldinger SKD 8/11 av 24. juni 2011. Det henvises til denne.

En tilnærming til tilknytningskravet vil i det følgende behandles i to deler.

Det ses først på spørsmålet om registreringsplikt for utenlandske næringsdrivende når tjenesteomsetningen er blandet, det vil si består både av fjernleverbare og av andre tjenester (del I).

Det ses dernest på spørsmålet om registreringsplikt for utenlandske næringsdrivende når omsetningen kun består av tjenester som anses fjernleverbare (del II).

Del I. Registreringsplikt for utenlandske næringsdrivende når tjenesteomsetningen er blandet

Utenlandske næringsdrivende kan ha omsetning av fjernleverbare tjenester og av andre tjenester (blandet tjenesteomsetning) til samme eller forskjellige kjøpere i Norge. Som eksempel nevnes utenlandsk næringsdrivende som i tillegg til å levere håndverkstjenester her leverer administrative tjenester til en byggherre her.

Spørsmål som kan reises, er om den gjeldende registreringen i avgiftsmanntallet for håndverkstjenestene i et slikt tilfelle skal utvides til også å omfatte de administrative tjenestene.

Det som taler for utvidelse av gjeldende registrering i avgiftsmanntallet, er at det gjelder oppfyllelse av en kontrakt som naturlig kan ses i en sammenheng. Dvs. at det foreligger en samlet leveranse av tjenester til en tjenestemottaker. Registreringsplikten vil i så fall gjelde for hele kontraktsleveransen.

En utvidelse vil også innebære like konkurransevilkår for avgiftssubjektene uten hensyn til nasjonalitet og tjenesteomsetning. Reelle hensyn trekker med tyngde i retning av registreringsplikt for angjeldende tjenesteomsetning.

Det kan også nevnes at det synes lite naturlig at kjøper i Norge dels selv anses ansvarlig for å beregne og innberette merverdiavgift ved kjøp av noen tjenester, mens det ved kjøp av andre tjenester skal betale merverdiavgift ifølge salgsfakturaen fra den samme utenlandske næringsdrivende i samme forretningssted. Eksempelvis ved omsetning av håndverkstjeneste og konsulenttjeneste som ytes i samspill.

Det som taler mot å utvide registreringen i avgiftsmanntallet, er at det kan skape manglende forutberegnelighet for de utenlandske næringsdrivende, og at det kan oppfattes som noe vanskeligere å praktisere regelverket likt i forhold til de utenlandske næringsdrivende.

Svaret på ovennevnte spørsmål er diskutabelt. Det konkluderes ikke her.

Fordeler med en utvidelse av registreringen i avgiftsmanntallet er at omsetningen enkelt kan tas med i omsetningsoppgaven som skal leveres til avgiftsmyndighetene. Det vil tilsvarende gis rett til å fradragføre inngående avgift som er påløpt ved kjøp mv. eller ved innførsel knyttet til nevnt tjenesteomsetning.

I det følgende behandles spørsmålet om registreringsplikt for utenlandske næringsdrivende når omsetningen kun består av tjenester som anses fjernleverbare

Del II. Registreringsplikt for utenlandske næringsdrivende som kun omsetter avgiftspliktige fjernleverbare tjenester til kjøper i Norge

Spørsmål om registreringsplikt for utenlandske næringsdrivende som kun omsetter fjernleverbare tjenester til kjøper i Norge, kan som tidligere nevnt ikke ses behandlet i juridisk litteratur eller ses omtalt i Skattedirektoratets Merverdiavgiftshåndbok eller i avgiftsmeldinger etc.

Eksempler på fjernleverbare tjenester ifølge forvaltnings- og rettspraksis er (ikke uttømmende eksemplifisering):

Regnskaps- og revisjonstjenester, utleie av arbeidskraft, inkassotjenester, formidlings-/meglertjenester, advokat tjenester med unntak av prosesser ved domstoler og lignende, konsulent tjenester og rådgivning av juridisk, økonomisk, administrativ, teknisk og annet art, lisensrettigheter og andre brukerrettigheter, Edb-tjenester, reklametjenester, telekommunikasjonstje-

nester og elektroniske tjenester, jf. mval. 2009 § 1–3 første ledd bokstav j) (i kraft 1. juli 2011).

Hva som i det enkelte tilfelle anses som tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge, vil bero på en konkret vurdering av flere forhold.

Av ovennevnte høyesterettsdommer (Ifi OY-dommen og Olympia Capital-dommen) kan det utledes flere momenter som anses relevante i den konkrete helhetsvurderingen. Der det ikke foreligger forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet vil momentene ha bredere vekt.

Eksempelvis er det av betydning hvordan tjenesteomsetningen markedsføres. I Ifi OY-dommen ble det vektlagt at markedsføringen drives eksklusivt mot det norske markedet, og kundekontakten skjer fullt ut her. Det betyr at minimal markedsføring og begrenset kundekontakt motsetningsvis kan trekke i retning av ikke registreringsplikt.

Dersom de ansatte til den utenlandske næringsdrivende må arbeide i Norge, vil det trekke i retning av registreringsplikt, da tjenestene i så fall kan anses ytet i Norge. Det kan motsetningsvis sluttet av Høyesteretts vurdering av de utenlandske selskapene Aktiv Kapital AS i Danmark og Thames Credit Limited i England, jf. avsnitt 45 i Olympia Capital-dommen hvorfra siteres:

«Ingen av de ansatte arbeider i Norge, og ingen del av de inkassotjenester selskapene yter, foregår i Norge. Den eneste tilknytning til Norge, ved siden av det Eiermessige, som klart ikke er relevant, er at tje-

nestene utføres for det norske selskapet som eier fordringene...»

Det anses uklart hvilken betydning det har for registreringsplikten om tjenesteomsetningen skjer ved at det benyttes norske eller utenlandske underleverandører for oppfyllelsen av kontraktsforpliktelsene. Det nevnes her kort at registreringsplikten for utenlandske næringsdrivende som omsetter andre tjenester til kjøper i Norge, ikke påvirkes av dette.

Det kan videre ha betydning om oppdragsgiveren stiller til disposisjon nødvendig kontorfasiliteter og utstyr for utførelsen av tjenesten. Det kan etter omstendighetene gi grunnlag for at aktiviteten anses skattepliktig etter skatteovens bestemmelser, noe som vil være et moment som taler for registreringsplikt i avgiftsmanntallet. Det synes lite naturlig at den utenlandske næringsdrivende anses som skattepliktig, men ikke som registreringspliktig i avgiftsmanntallet for samme tjenesteomsetning.

Det nevnes også at det kan ha betydning om omsetning av fjernleverbare tjenester har en nær tilknytning til annen tjenesteomsetning som den utenlandske næringsdrivende anses registreringspliktig for. Eksempelvis ved oppfyllelse av en kontrakt som naturlig kan ses i en sammenheng, det vil si at det foreligger en samlet leveranse av tjenester til en tjenestemottaker. Det kan i slike tilfelle synes lite naturlig å splitte kontraktsleveransen med forskjellig avgiftsmessig behandling som resultat. Registreringsplikten vil i så fall gjelde for hele kontraktsleveransen.

Avslutning om registreringsplikt.

Om de faktiske forhold i det enkelte tilfelle gir grunnlag for å anse den utenlandske næringsdrivende som tilstrekkelig tilknyttet til Norge, avgjøres etter en konkret helhetsvurdering. Den konkrete helhetsvurderingen vil ofte angå flere momenter med ulik vekt, og vil kunne by på utfordringer.

Den nærmere grensen mellom registreringsplikt og ikke registreringsplikt vil, når det tas hensyn til den økende handelen av tjenester over landegrensene, være viktig å trekke av avgiftsmyndighetene.

Det er derfor ønskelig at det blir utarbeidet nærmere retningslinjer for dette spørsmålet. Det vises blant annet til hensyn til forutberegnelighet for de utenlandske næringsdrivende, provenymessige og konkurransemessige hensyn.

Litteraturliste

Lovforarbeider

Prop. 117 L (2010–2011) om endring i merverdiavgiftsloven.

Ot.prp. nr. 76 (2008–2009) Merverdiavgiftsloven.

Ot.prp. nr. 18 (1976–1977) om endring i merverdiavgiftsloven.

Dommer

Rt. 2007 side 140 – Høyesterett – Olympia Capital AS.

Rt. 2006 side 364 – Høyesterett – Ifi OY.

Rundskriv, litteratur, meldinger mv.

Skattedirektoratets rundskriv 15. juni 1977 nr. 45 /avd. III vedr. merverdiavgift.

Finansdepartementets veiledning til forskrift nr. 121.

Ole Gjems-Onstad / Tor S. Kildal – «Lærebok i merverdiavgift» 3. utgave 2010.

Merverdiavgiftshåndboken 7. utgave 2011.

Skattedirektoratets meldinger SKD 8/11, 24. juni 2011.



Behov for hjelp?
Ring oss 23 23 91 91.

BJØRGFJELL *Bemanning* 25 år

www.bjorgfjell.no
OSLO - DRAMMEN - TRONDHEIM - FREDRIKSTAD

SPECIALISTEN INNEN ØKONOMI, REGNSKAP, KONTOR OG ADMINISTRASJON.