



# NORGES HØYESTERETT

Den 27. mars 2006 avsa Høyesterett dom i

**HR-2006-00536-A, (sak nr. 2005/934), sivil sak, anke,**

Ifi OY Fotolabo Club

(advokat Jan Kolbjørnsen – til prøve)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten  
v/advokat Thomas Svensen)

## S T E M M E G I V N I N G :

- (1) Dommer **Støle**: Saken gjelder gyldigheten av vedtak om etterberegning av merverdiavgift overfor et utenlandsk selskap. Hovedspørsmålet er om dette selskapet har avgiftspliktig omsetning av varer i Norge, jf. merverdiavgiftsloven § 13 jf. § 3, sammenholdt med § 10 tredje ledd.
- (2) Ifi OY Fotolabo Club – heretter Ifi OY – er et finsk selskap som fremkaller og kopierer film samt selger fotorelaterte produkter. Selskapet startet sin virksomhet i Norge i mai 1995. Ifi OY distribuerer ferdig frankerte og adresserte bestillingsposer for fremkalling av film til norske forbrukere. Selskapet har en internettside som henvender seg til norske forbrukere, og bestillinger sendes til en postboksadresse med adresse Gardermoen. Faktura sendes sammen med de ferdige bildene, og betaling skjer i norske kroner til en norsk bankkonto. Det fremgår ikke av bestillingsposene eller av selskapets markedsføring for øvrig at filmene blir fremkalt og kopiert i Finland.
- (3) Ordningen etter merverdiavgiftsloven er at avgift av varer som innføres fra utlandet, betales ved innførselen, jf. § 62. På denne måten blir utenlandske leverandører likestilt med norske leverandører, som belastes avgift ved levering i Norge. Ifi OY har med virkning fra mars 2001 etablert et tosporet system: forsendelser med verdi *over* 200 kroner blir sendt i samlesendinger til egen representant i Norge. Denne videresender bildene til de norske kundene. Representanten betaler merverdiavgift ved innførsel (innførselsavgift), fakturerer de norske kundene merverdiavgift og fører innførselsavgiften til fradrag. For denne delen av omsetningen blir selskapet derved behandlet likt med norske leverandører i avgiftsmessig sammenheng. Men forsendelser

med verdi *under* 200 kroner distribueres direkte til de norske kundene uten beregning av avgift. Da hovedregelen er at det ved innførsel av sendinger av verdi under 200 kroner ikke skal beregnes merverdiavgift, jf. forskrift nr. 12 av 12. desember 1975 om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel av varer § 5 nr. 2, skal kundene i Norge ikke betale merverdiavgift av disse forsendelsene.

(4) På bakgrunn av bokettersyn ble Ifi OY varslet om etterberegning for tredje og fjerde termin i 2001 for den delen av omsetningen som gjaldt varer med verdi under 200 kroner. Selskapet bestred avgiftsplikt. Oslo fylkesskattekontor vedtok 30. mai 2002 etterberegning av merverdiavgift med 5 051 511 kroner, tilleggsavgift med 505 151 kroner og renter med 247 603 kroner. Fylkesskattekontoret la til grunn at Ifi OY hadde omsetning av varer i Norge, og at selskapet måtte avgiftsberegne omsetningen, jf. merverdiavgiftsloven § 10 første og tredje ledd.

(5) Ifi OY brakte vedtaket inn for Oslo tingrett, som 7. juli 2003 avsa dom i saken med slik domsslutning:

- ”1. Staten v/Finansdepartementet frifinnes.
2. Ifi OY dømmes til innen 2 – to – uker etter dommens forkynnelse å betale sakens omkostninger til Staten v/Finansdepartementet med 51 000 – femtientusen – kroner med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven, for tiden 12 prosent p.a., fra forfall til betaling skjer.”

(6) Selskapet anket tingrettens dom til Borgarting lagmannsrett, som 18. april 2005 avsa dom med slik domsslutning:

- ”1. Tingrettens dom stadfestes.
2. Ifi OY Fotolabo Club betaler til staten v/Finansdepartementet saksomkostninger for lagmannsretten med 38 572 – trettiåttetusenfemhundreogsyttito – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av dommen med tillegg av forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”

(7) Ifi OY har anket til Høyesterett. Anken gjelder rettsanvendelsen. Det er fremlagt skriftlig forklaring fra ett vitne. Saken står for Høyesterett i samme stilling som for lagmannsretten.

(8) Den ankende part – *Ifi OY Fotolabo Club* – har i korte trekk anført:

(9) Saken reiser spørsmål om merverdiavgiftsloven hjemler avgiftsplikt i Norge for postordresalg av varer fra utenlandsk virksomhet uten kontor eller driftssted i Norge når varene sendes direkte fra utlandet til norske forbrukere via postvesenet. Det gjøres gjeldende at virksomheten ikke er av en slik karakter at den utløser plikt til å betale norsk merverdiavgift.

(10) Selskapet har ikke forretningssted eller hjemsted i Norge, og bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd får ikke anvendelse. Slik virksomheten med fremkalling og forsendelse av bilder er organisert, er Ifi OY ikke vareeier ved innførselen, og har derfor ikke plikt til å betale innførselsavgift. Det foreligger da heller ikke avgiftspliktig omsetning etter reglene i merverdiavgiftsloven § 13 første ledd.

- (11) Det forhold at levering etter nyere forbrukerkjøpslovgivning skjer når tingen mottas av kjøper, kan ikke være avgjørende for selskapets avgiftsrettslige posisjon. Noe annet ville innebære at utenlandske næringsdrivende ikke ville ha rimelig mulighet for å tilpasse sin virksomhet i tråd med endringer i selve avgiftsregimet. Det er derimot naturlig å se hen til alminnelige kjøpsrettslige prinsipper, og etter disse skjer levering når de ferdig fremkalte bildene leveres til postverket i Finland.
- (12) For øvrig underbygger avgiftsmyndighetenes praksis at det ikke er grunnlag for å pålegge Ifi OY registrerings- og avgiftsplikt i et tilfelle som dette. Et rundskriv utgitt av de sentrale skatte- og avgiftsmyndigheter i 1977 angir uttømmende hvilke utenlandske næringsdrivende som faller inn under merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd. Opplysninger som i saken er fremskaffet om utenlandsk rett, trekker i samme retning.
- (13) Lagmannsretten forutsetter i sin avgjørelse at det kan skje dobbel avgiftsbelastning ved at det beregnes og oppkreves innførselsavgift ved innføringen til Norge og dertil avgift ved den etterfølgende omsetning til norske kjøpere, noe som er i strid med merverdiavgiftslovens formål og systematikk. Videre innebærer dommen at de endringer i regelverket som ble gjennomført i 1999 og i 2001, blir uten effekt og fremstår som meningsløse.
- (14) Ifi OY Fotolabo Club har nedlagt slik påstand:
- ”1. Oslo fylkesskattekontors vedtak om avgiftsøkning rettet mot Ifi OY Fotolabo Club av 30. mai 2002 pålydende i alt kr 5.804.265 oppheves som ugyldig.
  2. Ifi OY Fotolabo Club tilkjennes saksomkostninger for alle retter med tillegg av morarenter fra 2 uker fra Høyesteretts forkynning av dommen.”
- (15) Ankemotparten – *staten v/Skattedirektoratet* – har i korte trekk anført:
- (16) Spørsmålet i saken er om selskapets salg av fremkalte bilder til forbrukere i Norge er innenlandsk omsetning i merverdiavgiftslovens forstand, og da med den konsekvens at det skal beregnes utgående avgift etter merverdiavgiftsloven § 13 første ledd. Dersom svaret er nei, vil resultatet være at Ifi OY vil være helt fritatt for plikt til å betale merverdiavgift, ettersom selskapet heller ikke betaler avgift for denne virksomheten i Finland. Dette vil i tilfelle ha en uheldig konkurransevridende effekt i forhold til andre som omsetter de samme varene i det norske markedet.
- (17) Selskapets virksomhet er rettet mot og tilpasset det norske markedet på en slik måte at omsetningen naturlig må anses som skjedd i Norge. Dette underbygges av karakteristika ved selve kjøpsavtalen. Det forhold at levering skjer når de norske forbrukere mottar bildene, og derfor i Norge, er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for registrerings- og avgiftsplikt etter norsk merverdiavgiftslovgivning. Avgjørende er hva partene har avtalt og den til enhver tid gjeldende lovgivning. Det må foretas en helhetsvurdering der en i tillegg til leveringsstedet ser hen til virksomhetens tilknytning til Norge, avtaleinngåelsen og rådigheten over varen frem til kjøpsrettslig levering.
- (18) Det forhold at det teoretisk er mulig å tenke seg at det vil kunne oppstå en reell dobbel avgiftsbelastning ved at norske kunder belastes med innførselsavgift som ikke kan føres til fradrag, samtidig som det beregnes avgift ved den videre omsetning, kan ikke føre til at

plikten til å betale avgift etter merverdiavgiftsloven § 13 bortfaller. Denne hypotetiske konflikt med de prinsipper som ligger til grunn for merverdiavgiftslovgivningen, gir ikke grunnlag for en innskrenkende fortolkning. Under enhver omstendighet foreligger ikke noen slik konflikt i vår sak på grunn av unntaket etter forskriften for å betale innførselsavgift på varer som har en verdi under 200 kroner. Og det er ikke riktig at dette forskriftsfritaket blir uten virkning om Ifi OY skal beregne utgående merverdiavgift ved innenlandsk norsk omsetning.

(19) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:

- ”1. **Borgarting lagmannsretts dom av 18. april 2005 stadfestes.**
2. **Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 fra forfall til betaling skjer.”**

(20) *Jeg er kommet til at anken ikke fører frem, og at lagmannsrettens dom må stadfestes.*

(21) Som bakgrunn for min gjennomgang av de rettslige spørsmål saken reiser, finner jeg det formålstjenlig først å gi en redegjørelse for hvordan Ifi OY har innrettet sin salgsvirksomhet rettet mot Norge. Denne faller naturlig i fire tidsfaser. Fra oppstarten i mai 1995 og til ut på nyåret 1996 ble de fremkalte bildene sendt i samlesendinger til et norsk distributørselskap, som videresendte bildene til de norske kundene. Det norske selskapet betalte innførselsavgift, som så ble belastet Ifi OY. Avgiften ble i realiteten belastet de norske kundene ved faktureringen som skjedde samtidig med leveringen.

(22) Etter det som er opplyst, ble rutineene endret med virkning fra februar 1996, og da slik at hver enkelt sending ble distribuert direkte til de norske kundene. Etter forskrift nr. 12 om beregning og oppkreving av merverdiavgift ved innførsel, fastsatt av Finansdepartementet 12. desember 1975, skulle det etter § 5 første ledd nr. 2 ikke beregnes merverdiavgift av postordresendinger når toll og avgifter til sammen ikke oversteg 50 kroner. Jeg bemerker at regelen var begrunnet i administrative hensyn; tollmyndighetene skulle slippe å bruke ressurser på å fortolle sendinger av mindre verdi. Ifi OY forsto reglene slik at det ikke skulle beregnes merverdiavgift av sendinger fra utlandet og forholdt seg i samsvar med dette.

(23) Med virkning fra mars 1999 ble rutineene igjen endret tilbake til samlesendinger. Selskapet lot seg nå registrere i merverdiavgiftsmanntallet med norsk representant, sto selv som vareeier og betalte innførselsavgift, fakturerte de norske kundene merverdiavgift og førte innførselsavgiften til fradrag. Dette hadde sammenheng med at postordresendinger ikke lenger var fritatt for innførselsavgift; all innførsel av varer via postordre skulle med virkning fra 1. mars 1999 belastes merverdiavgift, uansett varens verdi. Bakgrunnen for endringen var at regelverket og praktiseringen av det ble ansett å føre til uheldig konkurransevridning i disfavør av norske næringsdrivende. Jeg innskyter at Akershus fylkesskattekontor på bakgrunn av selskapets nevnte registrering i avgiftsmanntallet, i et brev 15. juni 1999 reiste spørsmål om registreringsplikt for Ifi OY allerede fra desember 1997, med henvisning til merverdiavgiftsloven § 13 første ledd. I brev 14. februar 2001 konkluderte fylkesskattekontoret med at man etter omstendighetene ville unnlate etterberegning av merverdiavgift for salg som skjedde i 1998.

(24) Rutinene ble endelig igjen lagt om med virkning fra mars 2001, da Ifi OY etablerte det tosporede system som jeg tidligere har omtalt. Også denne omleggingen hadde klar sammenheng med at forskriften igjen ble forandret, og nå slik at postordresendinger med samlet verdi under 200 kroner ble fritatt for innførselsavgift.

(25) Med dette som bakgrunn går jeg nå over til å se på de rettslige spørsmål, og ser først på spørsmålet om Ifi OY må anses som registreringspliktig næringsdrivende i Norge.

(26) Det følger av merverdiavgiftsloven § 28 første ledd at registrering skal skje når den næringsdrivendes omsetning og avgiftspliktige uttak av varer og tjenester til sammen har oversteget kr 30 000 (nå kr 50 000) i en periode på 12 måneder. At Ifi Oy fyller dette vilkåret, er ikke tvilsomt. Registreringspliktige næringsdrivende skal videre etter § 10 første ledd beregne og betale avgift av omsetning og uttak som nevnt i kapittel IV. Bestemmelsens tredje ledd lyder:

**”Utenlandske næringsdrivende, som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge, skal beregne og betale avgift ved representant når ikke annet er bestemt. Også representanten er avgiftspliktig.”**

(27) Om bakgrunnen for bestemmelsen heter det i Ot. prp. nr. 18 (1976–77) side 3:

**”I mange tilfelle vil imidlertid en utenlandsk næringsdrivende ikke ha en slik fast tilknytning til Norge som foran nevnt. Hans virksomhet kan for eksempel være administrert fra utlandet. Fylkesskattesjefenes praksis har i hovedsak gått ut på at det må kreves forretningssted eller bopel i Norge for at registrering skal kunne finne sted.**

...

**b) Dersom utlendingen omsetter varene og tjenestene til en ikke-registrert norsk kunde, vil merverdien som utlendingen har tilført varen i Norge ikke bli belagt med merverdiavgift. Dette vil gi utlendingen en økonomisk fordel i forhold til norske konkurrenter og føre til forvridding i disfavør av norske næringsdrivende.**

...

**Finansdepartementet antar derfor at utenlandske næringsdrivende med avgiftspliktig omsetning i Norge som alminnelig regel bør registreres i avgiftsmanntallet og pålegges avgiftsplikt selv om de ikke har forretningssted eller bosted her i landet. På bakgrunn av den tvil som har hersket om utlendingers avgifts- og registreringsplikt, bør en slik bestemmelse komme klart til uttrykk i merverdiavgiftsloven.”**

(28) I medhold av merverdiavgiftsloven § 10 syvende ledd er det fastsatt forskrift om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant mv. – forskrift nr. 71 av 31. mars 1977. Forskriftens § 1 lyder:

**”Utenlandsk næringsdrivende som ikke har forretningssted eller hjemsted i Norge, skal registreres i avgiftsmanntallet ved representant når han her i landet har omsetning som nevnt i merverdiavgiftsloven kap. IV.”**

(29) Avgjørende er altså om vedkommende utenlandske næringsdrivende ”her i landet har omsetning som nevnt i merverdiavgiftsloven kap. IV”. Som jeg straks skal komme tilbake til, er det bestemmelsen i § 13 første ledd som står sentralt.

- (30) Skattedirektoratet ga nærmere orientering om de nye reglene i lov og forskrift i et rundskriv til fylkesskattesjefene – Rundskriv 15. juni 1977 nr. 45/avd. III vedr. merverdiavgift. Det presiseres her at merverdiavgiftsloven pålegger registreringsplikt for alle næringsdrivende som driver virksomhet med omsetning som kommer inn under lovens kap. IV, og at det er uten betydning om det gjelder en norsk eller utenlandsk næringsdrivende. Det heter videre:
- ”Registreringsplikt vil gjelde all avgiftspliktig virksomhet som utenlandsk næringsdrivende har her i Norge, således levering av varer og/eller tjenester i forbindelse med arbeid på bygg, anlegg eller varer, utleie eller leasing av varer, virksomhet med omsetning av tjenester som gjelder reklame, markedsføring, annonser, herunder formidling av annonser og disponering av plass for annonser, plakater og reklame m.v. jfr. merverdiavgiftsloven § 13, første og annet ledd. ...”**
- (31) Det er dette avsnittet i rundskrivet som den ankende part påberoper til støtte for at rundskrivet inneholder en uttømmende oppregning av hvilke tilfeller som faller inn under merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd, jf. forskrift nr. 71 § 1 – en anførsel som åpenbart ikke kan føre frem.
- (32) Slik som Ifi OY har innrettet sin markedsføring og salg av fremkalte bilder mot det norske markedet, mener jeg det må være klart at merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd får anvendelse. Jeg minner om at selskapet også *har* en representant i Norge, som benyttes ved salg av varer/forsendelser som overstiger 200 kroner. I den grad selskapet benytter normalordningen med representant i Norge også for forsendelser med verdi under 200 kroner, vil innførselsavgift bli betalt av denne representanten. Overfor den endelige mottakeren av varen – den norske forbrukeren – vil det bli fakturert utgående merverdiavgift, samtidig som innførselsavgiften vil bli ført til fradrag. Situasjonen vil altså være den samme som har vært praktisert for varer med verdi som overstiger 200 kroner.
- (33) For den aktuelle virksomheten har Ifi OY som nevnt valgt å sende de fremkalte bildene direkte til de norske kundene ved postforsendelse fra Finland. Det kan reises spørsmål om den som er registreringspliktig næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven § 10 tredje ledd, overhodet kan la være å gå veien om sin representant i Norge. Men dette er ikke bestridt av staten, og jeg finner det heller ikke nødvendig for mitt syn på saken å gå nærmere inn på det. Avgjørende må uansett være om den aktuelle virksomheten er avgiftspliktig omsetning i Norge etter § 13 første ledd, hvorefter det ”skal betales avgift av omsetning av alle varer”. Bestemmelsen må ses i sammenheng med § 3 nr. 1 som definerer omsetning som ”levering av varer mot vederlag”.
- (34) Jeg nevner først at det utvilsomt må innfortolkes det vilkår 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 utenlandske næringsdrivende kan ha omsetning i Norge, selv om de ikke har noen fastere tilknytning til Norge.
- (35) Avgjørende blir om det etter en konkret helhetsvurdering foreligger en tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge. Privatrettens alminnelige regler om hva som er norsk salg, respektive kjøp, får da betydning. Et sentralt spørsmål i saken har vært i

hvilken grad stedet for *kjøpsrettslig levering* i seg selv er avgjørende. Tingretten synes langt på vei å ha lagt det til grunn; lagmannsretten i mindre grad.

- (36) Når jeg er kommet til at vilkåret om innenlandsk omsetning i Norge er oppfylt i vår sak, legger jeg betydelig vekt på at virksomheten fullt ut er basert på salg her i landet. Det eneste som ikke skjer i Norge, er selve fremkallingen, som foretas i Finland. Og for de norske kundene er det overhodet ikke synbart at det er tale om noe annet enn norsk virksomhet. Det drives markedsføring eksklusivt mot det norske markedet, og kundekontakten skjer fullt ut her. Dertil kommer at stedet for kjøpsrettslig levering er i Norge. På tiden for den aktuelle omsetning i 2001 fulgte det av kjøpsloven § 7 fjerde ledd at levering i forbrukerkjøp skjer når tingen mottas av kjøperen, en bestemmelse som i dag er avløst av forbrukerkjøpsloven § 7.
- (37) Ifi OY har fremholdt at den utenlandske næringsdrivende ikke får noen rimelig mulighet for å innrette seg dersom endringer i et norsk privatrettslig regelverk som kjøpsloven gis direkte virkning i hans disfavør, i en situasjon hvor det ikke skjer endringer i avgiftslovgivningen. Til dette er å si at leveringsstedet som nevnt ikke er avgjørende i seg selv. Dertil kommer at det er det materielle innholdet i avtalen mellom partene som er styrende for om tilknytningskravet er oppfylt, og endringer i lovgivning som nærmere definerer innholdet i avtalen, vil med nødvendighet måtte tillegges betydning.
- (38) Selskapet har videre vist til at praksis fra norske avgiftsmyndigheter har vært at utenlandske næringsdrivende som selger varer på tollfrankovilkår eller DDP ("delivered duty paid"), driver virksomhet med omsetning som kommer inn under merverdiavgiftsloven kap. IV. Det er – anføres det – en nær sammenheng med plikten til å betale innførselsavgift etter § 62. Ved salg på tollfrankovilkår til norsk kjøper vil den utenlandske næringsdrivende være vareeier på innførselstidspunktet, og det følger da av § 64 at avgiften skal betales av den som etter tolloven er vareeier. I slike tilfeller foreligger det både registreringsplikt og plikt til å betale avgift for utenlandske næringsdrivende. Når imidlertid Ifi OY selger varer med verdi under 200 kroner direkte til norske kunder, og levering skjer til postverket i Finland, følger det motsetningsvis at plikten til å betale innførselsavgift påhviler kjøperne i Norge. Når det er situasjonen, kan det heller ikke foreligge registreringsplikt og plikt til å betale utgående merverdiavgift for Ifi OY. I motsatt fall vil det i prinsippet kunne bli spørsmål om dobbel avgift på en og samme transaksjon. Riktignok er innførsel av postordreforsendelser med verdi under 200 kroner for tiden fritatt for plikt til å betale innførselsavgift, men det kan ikke være avgjørende. Selskapet har i denne forbindelse påberopt en uttalelse avgitt 15. mai 2002 fra Oslo fylkesskattekontor til PricewaterhouseCoopers, der det er lagt til grunn at det ikke skal betales merverdiavgift på varesalg under NOK 200 i de tilfellene varene sendes direkte pr. post til kunden.
- (39) Jeg kan heller ikke på dette punkt følge den ankende part. For ordens skyld finner jeg grunn til å bemerke at brevet med forespørselen fra PricewaterhouseCoopers ikke er fremlagt, slik at det ikke er uten videre klart hva som var de faktiske forhold i den konkrete saken. Men uansett ville det ikke være grunn til å tillegge en enkeltstående uttalelse fra et fylkesskattekontor nevneverdig vekt. En klar og entydig avgiftspraksis er det under ingen omstendighet tale om. Slik jeg ser det, har ellers vareeierbegrepet først og fremst den funksjon at det angir subjektet for betaling av innførselsavgiften, jf. tolloven § 1 nr. 3, som definerer vareeier som "den som overfor tollvesenet er legitimert til å råde over en vare". Noen direkte betydning for vår problemstilling – om det foreligger en

tilstrekkelig tilknytning mellom omsetningen og Norge til at det foreligger innenlandsk norsk omsetning etter merverdiavgiftsloven § 13 – kan jeg ikke se at dette har.

- (40) Jeg er ellers enig med staten i at en dom som bygger på avgiftsplikt for Ifi OY, ikke innebærer at forskriften med unntak for innførselsavgift for postordreforsendelser med verdi under 200 kroner har mistet sin betydning. For det første vil det fortsatt være slik at ordinære postordresalg fra utenlandske næringsdrivende vil nyte godt av fritaket – der hvor det altså ikke foreligger en slik eksklusiv og fullstendig tilpasning til omsetning i det norske markedet som i vår sak. Tilsvarende må gjelde for internetthandel. Dertil kommer at man ved direkte salg vil slippe å betale behandlingsgebyr som ellers påløper ved tolldeklarerer mv.
- (41) Den ankende part har for Høyesterett fremlagt et materiale til belysning av utenlandsk rett, herunder situasjonen i flere EU-land. Da løsningen etter mitt syn følger så vidt klart av interne norske rettskilder, ser jeg ikke grunn til å gå nærmere inn på dette. Jeg vil likevel tilføye at det ikke synes å være klare holdepunkter i det fremlagte materialet for at løsningen ville blitt en annen i en sak som vår.
- (42) Anken har vært forgjeves, og staten bør tilkjennes omkostninger for Høyesterett i samsvar med hovedregelen i tvistemålsloven § 180 første ledd. Det er ikke grunn til å gjøre endring i de tidligere retters omkostningsavgjørelser, hvoretter staten ble tilkjent omkostninger for tingretten og lagmannsretten. Omkostninger for Høyesterett er krevd med kr 78 100, hvorav kr 75 000 i salær. Oppgaven legges til grunn.
- (43) Jeg stemmer for denne

#### D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Ifi OY Fotolabo Club til staten v/Skattedirektoratet 78 100 – syttiåttusenett hundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

- (44) Dommer **Skoghøy:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (45) Dommer **Stang Lund:** Likeså.
- (46) Dommer **Bruzelius:** Likeså.
- (47) Dommer **Aasland:** Likeså.
- (48) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett den



## D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Ifi OY Fotolabo Club til staten v/Skattedirektoratet 78 100 – syttiåttetusenethundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.