



NORGES HØYESTERETT

Den 6. april 2006 avsa Høyesterett dom i

HR-2006-00598-A,(sak nr. 2005/846), sivil sak, anke,

Invensys Process Systems AS

(advokat Dag Saltnes)

mot

Staten v/Sentralskattekontoret for
utenlandssaker

(advokat Jon Vinje)

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

- (1) Dommer **Stabel:** Saken gjelder gyldigheten av endringsvedtak om omfanget av skatteplikten til Norge for et dansk selskap med fast driftssted her, jf. den nordiske skatteavtalen artikkel 7. Tvistepunktene gjelder tilskrivning av indirekte kostnader, fortjeneste på vareleveranser og fordeling av resultat, dessuten spørsmål om tidsfrister for endringsadgangen og om hvilke bevis det kan tas hensyn til under domstolsbehandlingen.
- (2) Det danske selskapet APV Pasiliac AS, senere Ivensys Process Systems AS, – i det følgende kalt Invensys eller selskapet – hadde i perioden 1995 til 1999 to oppdrag i Norge. Oppdragene hadde en varighet på over 12 måneder, noe som medførte at selskapet etter den nordiske skatteavtalen hadde fast driftssted i Norge. Det første oppdraget gjaldt planlegging, oppføring, installasjon og levering av et meierianlegg i Byrkjelo for Sogn og Fjordane meieri. Oppdraget startet opp i 1995 og ble avsluttet i 1997. Det ble innberettet til Sentralskattekontoret for utenlandssaker i selskapets selvangivelse for 1997 etter den såkalte fullført kontraktsmetode. Det andre oppdraget gjaldt oppføring av en bioproteinfabrikk på Tjeldbergodden for Norferm. Oppdraget ble påbegynt i 1997 og ble avsluttet i 1999. Det ble innberettet til ligningsmyndighetene i 1999, også etter fullført kontraktsmetode.
- (3) I oktober/november 2000 foretok Sentralskattekontoret med bistand fra danske skattemyndigheter bokettersyn i selskapets hovedkontor i Danmark. Bokettersynsrapporten, som var datert 10. oktober 2001, ble sendt selskapet for kommentarer. På grunn av en svikt i interne rutiner ble det ikke gitt uttalelse fra selskapet. Den 25. november 2002 fastsatte ligningsnemnda ligningen for selskapet for årene 1995

til 1999, på basis av skjønn etter ligningsloven § 8-1 nr. 1. Med utgangspunkt i bokettersynsrapporten reduserte ligningsnemnda fradraget for den del av de indirekte utgiftene som ble oppfattet som markedsføringskostnader. Videre ble selskapet tilskrevet økt inntekt i Norge på grunnlag av fortjeneste på tre leveranser fra norske vareleverandører. Selskapet ble endelig tilskrevet økt inntekt i Norge på grunn av en endret fordeling av prosjekresultatet mellom Norge og Danmark. Ligningsvedtaket medførte at resultatet av den norske virksomheten for 1997 ble økt med ca. 4,86 millioner kroner – fra et underskudd på 2,09 millioner til et skattbart overskudd på 2,76 millioner. Invensys ble dessuten ilagt 30 % tilleggsskatt av den skatt som falt på kr 1 256 500. Vedtaket om tilleggsskatt var knyttet til fortjenesten på leveransene fra de norske vareleverandørene. For 1999 ble resultatet økt med 19,3 millioner kroner – fra et underskudd på 11,78 millioner til et skattbart overskudd på 7,60 millioner. For de øvrige årene ble inntekten fortsatt satt til 0.

- (4) Vedtaket ble ikke påklaget, men i mai 2003 tok Invensys ut søksmål, med påstand om at ligningen for 1997 og 1999 skulle oppheves og henvises til ny behandling med pålegg om ligning i henhold til innsendte selvangivelser. Stavanger tingrett avsa dom 16. september 2003. Tingretten var enig i beskatningen av de norske vareleveransene og opprettholdt vedtaket om tilleggsskatt. For øvrig ble ligningen for de to aktuelle årene opphevet. Dommen hadde slik domsslutning:

- ”1. Ligningen for inntektsårene 1997 og 1999 oppheves. Ved ny behandling skal markedsføringskostnader godtas til fradrag i samsvar med innsendte selvangivelser. Skjønnslikning angående allokering av fortjenesten med oppdragene oppheves.
2. Staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker betaler saksomkostninger med kr 49 000.

Oppfyllelsesfristen er 14 dager fra dommens forkynnelse.”

- (5) Staten anket tingrettens dom, og Invensys innleverte aksessorisk motanke. Lagmannsrettens dom, som ble avsagt 16. mars 2005, opphevet vedtaket om tilleggsskatt for 1997, men ga for øvrig staten medhold. Dommen hadde slik domsslutning:

- ”1. Staten v/Sentralskattekontoret frifinnes, med unntak av tilleggsskatt for 1997, hvor ligningsnemndas vedtak oppheves.
2. Invensys Process Systems AS dømmes til å erstatte Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker saksomkostninger for lagmannsretten med kr. 256 366 – kronertohundreogfemtisekstusentrehundreogseksiseks – og for tingretten med kr. 114 198 – kroneretthundreogfjortentusenettthundreogniittiåtte-.
3. Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker dømmes til å erstatte Invensys Process Systems AS saksomkostninger for lagmannsretten med kr. 15 000 – kronerfemtentusen – og for tingretten med kr. 15 000 – kronerfemtentusen – .
4. Oppfyllelsesfristen for samtlige beløp er 2 – to – uker fra dommens forkynnelse. Fra forfall og til betaling skjer tillegges lovens alminnelige forsinkelsesrente.”

- (6) Invensys har anket til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens rettsanvendelse på de punkter staten er frifunnet, samt bevisbedømmelsen for så vidt gjelder for sent fremsatte

bevis og nektelse av bevistilbud. Staten har inngitt aksessorisk motanke for så vidt gjelder spørsmålet om ileggelse av tilleggsskatt.

- (7) Det er for Høyesterett fremlagt en del nye dokumenter samt skriftlig erklæring fra selskapets regnskapssjef Jens Peter Juul. Nytt for Høyesterett er at Invensys erkjenner å ha gjort en feil ved fastsettelsen av de direkte kostnadene i selvangivelsen for 1997. Det bestrides heller ikke lenger at varsel om endring av ligningen for 1999 er skjedd innen toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3. Saken står ellers i samme stilling som for de tidligere instanser.
- (8) *Invensys Process Systems AS* har i korte trekk gjort gjeldende:
- (9) Ligningen for 1997 kan bare endres dersom Invensys ga uriktige eller ufullstendige opplysninger om de kostnadene det er krevd fradrag for, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3. De uriktige opplysningene man erkjenner å ha gitt, angår ikke de indirekte kostnadene og kan ikke tas i betraktning. Det ble gitt riktige opplysninger om fradragsretten. Lagmannsretten har feilaktig lagt til grunn at opplysningene var ufullstendige. Kostnadene ble i selvangivelsen betegnet som "kapasitetsomkostninger". Dette omfatter også anbuds- og prosjekteringsarbeid. Det er ikke tvilsomt at slike omkostninger er fradragsberettigete. Det ble ikke ført eget prosjektrekskap, og man valgte derfor å ta utgangspunkt i en prosentvis fordeling av selskapets totale direkte kostnader. Dette er en relevant og lovlig metode, og det var ikke påkrevd med noen nærmere utdyping i selvangivelsen.
- (10) Invensys kan ikke lastes for at ligningsmyndighetene i endringssaken misforsto innholdet i posten "kapasitetsomkostninger" til bare å gjelde tradisjonelle markedsføringskostnader som reklame- og annonsekostnader. Myndighetene burde, ut fra at selskapets selvangivelse for 1999 brukte uttrykket "marketing" – som er et videre begrep enn det norske begrep markedsføring – uttrykkelig ha søkt å avklare dette. Det må under den rettslige behandlingen være adgang til å føre bevis for hva posten inneholdt. Det dreier seg her ikke om nye opplysninger, men om en underbyggelse av det som er opplyst i selvangivelsen. Her må det tas hensyn til at ligningsmyndighetene også er å bebreide for at selskapet ikke fikk anledning til å kommentere opplysningene i bokettersynsrapporten.
- (11) Når det gjelder beskatning av de norske vareleveransene, har lagmannsretten korrekt lagt til grunn at det ikke ble gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, slik at vedtaket om tilleggsskatt er opphevet. Lagmannsretten har likevel feilaktig akseptert endringsadgang som en konsekvens av at den kom til at det ble gitt ufullstendige opplysninger om kapasitetsomkostningene. En slik utvidet virkning av feil gitt på ett område etter en samlet vurdering er ikke hjemlet i gjeldende rett.
- (12) Lagmannsretten tok feil når den kom til at fortjeneste ved levering av varer og maskiner fra norske underleverandører skal skattlegges i Norge. Det avgjørende etter den nordiske skatteavtalen artikkel 7 er om den inntektsskapende aktiviteten er utført gjennom det faste driftsstedet. Dette var ikke tilfellet. Det var hovedkontoret i Danmark som sto for prosjektering, planlegging, innkjøp mv., og det er ikke noen grunn til å skille mellom de leveransene som gikk gjennom Danmark og de som skjedde direkte til det norske driftsstedet.
- (13) Som ny anførsel for Høyesterett gjøres det subsidiært gjeldende at beskatning av selskapets driftssted i Norge er i strid med EØS-avtalen artikkel 31 om fri etableringsrett.

Hvis Invensys i stedet for å opprette et fast driftssted hadde opprettet et datterselskap i Norge med de samme oppgavene, og leveransene var blitt avtalt direkte mellom kundene og det danske hovedkontoret, ville leveransene ikke utløst skatteplikt. Subsidiært gjøres det gjeldende at det fastsatte fortjenestepåslaget på 12,1 % er feilaktig og vilkårlig.

- (14) Lagmannsretten har feilaktig akseptert at ligningene for 1997 og 1999 er endret når det gjelder fordeling av overskuddet mellom Norge og Danmark. Når det gjelder 1997, er endringsadgang avskåret på grunn av fristreglene, jf. tidligere anførsel. Endringen er vilkårlig, og går ut over det som var nødvendig for å rette opp feilen i de direkte kostnadene. Vedtaket kan føre til at selskapet blir dobbeltbeskattet. Når det gjelder Norferm-prosjektet, forelå et separat prosjektrengskap. Selvangivelsen har bygget på dette. Ligningsmyndighetene kan ikke fravike regnskapet uten å påvise konkrete feil. Det forelå konkrete grunner til at det ble underskudd på den norske delen av prosjektet, som var å betrakte som et pilotprosjekt. Dette er opplysninger domstolene må kunne bygge på som et supplement til det som ble fremført under ligningsbehandlingen.
- (15) Invensys har nedlagt slik påstand:

I (ankesaken):

1. **Ligningen for inntektsåret 1997 og 1999 oppheves. Ny ligning skal fastsettes i samsvar med Invensys Process Systems A/S' innsendte selvangivelser dog slik at det for 1997 legges til grunn for fastsettelsen inntekt og fradrag for direkte og indirekte kostnader at direkte kostnader utgjør NOK 61.792.444.**
2. **Staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker betaler saksomkostninger til Invensys Process Systems A/S for tingretten, lagmannsretten og Høyesterett med tillegg av høyeste lovlige forsinkelsesrente fra oppfyllelsesfrist til betaling skjer.**

II (motanken):

1. **Gulathing lagmannsretts dom av 16. mars 2005 i ankesak 03-018490ASU-GULA/AVD2 slutningens pkt. 1 for så vidt gjelder tillegsskatt og slutningens pkt. 3, stadfestes.**
2. **Staten ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker betaler saksomkostninger til Invensys Process Systems A/S for Høyesterett med tillegg av høyeste lovlige forsinkelsesrente fra oppfyllelsesfrist til betaling skjer."**

- (16) *Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker* har i korte trekk gjort gjeldende:
- (17) Invensys krevde i selvangivelsen for 1997 fradrag for en forholdsmessig andel av selskapets fellesomkostninger, kalt kapasitetsomkostninger. Under bokettersynet kom det frem at ca. 50 % av de indirekte kostnadene utgjorde markedsføringskostnader. På grunn av selskapets egne opplysninger om at byggearbeider ikke blir markedsført, ble posten redusert skjønsmessig. Invensys ble forelagt rapporten, og kom ikke med innsigelser. At det senere er kommet frem at posten også inneholder prosjekterings- og anbudskostnader, er ikke avgjørende. Invensys skulle selv ha gjort dette klart i selvangivelsen, og unnlatelsen må føre til at toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 ikke gjelder. Opplysningene må ses som nye rettsfakta, som det ikke er anledning til å føre etterfølgende bevis om.

- (18) Utgangspunktet er at omkostninger skal henføres det enkelte prosjekt direkte så langt det er mulig. Bruk av fordelingsnøkler kan godtas når utgiftene faktisk vedrører driftsstedet og nøkkelen gir et fornuftig og rimelig resultat. Anbudskostnader som ikke vedrører det konkrete driftsstedet, skal som utgangspunkt ikke trekkes fra. Selvangivelsen var derfor ikke materielt riktig slik den opprinnelig forelå. Den var uansett ufullstendig, da den ikke anga at posten også inneholdt anbudskostnader, og beregningsmåten ikke var spesifisert.
- (19) Invensys ga ufullstendige opplysninger om vareleveransene i selvangivelsen for 1997, når man unnlot å opplyse at tre av dem gikk direkte fra norske leverandører til det faste driftsstedet i Norge. Det ble heller ikke opplyst at leveransene inneholdt montering, noe det er enighet om at skal beskattes i Norge. Dette er tilstrekkelig til at endringsadgang foreligger. Subsidiært er staten enig med lagmannsretten i at det foreligger tilstrekkelig faktisk sammenheng mellom markedsføringskostnadene og vareleveransene, slik at endringsadgangen gjelder selvangivelsen i sin helhet. Lagmannsrettens vurdering av det materielle skattespørsmålet – tilknytningen til det norske driftsstedet – er korrekt. Det er ingen feil ved den konkrete beregningen av påslaget. Det er videre grunnlag for å ilegge tilleggsskatt ut fra de mangelfulle opplysninger som ble gitt.
- (20) Når det gjelder fordeling av inntekt mellom Norge og Danmark, har lagmannsretten korrekt lagt til grunn at det foreligger endringsadgang også for 1997. Endringen for 1997 bygger på selskapets egne tallopplysninger, og går ikke lenger enn å rette opp feilen i de direkte kostnadene. Prosjektregnskapet for 1999 ga ikke tilstrekkelig grunnlag for å vurdere om armlengdeprinsippet i skatteavtalen artikkel 7 var varetatt. Skjevheten mellom det som var tilskrevet henholdsvis maskinleveransene og bygningsdelen, var så påfallende at det var grunnlag for skjønnslikning. Etterfølgende opplysninger kan det ikke legges vekt på. Skjønnen var ikke vilkårlig. Eventuell dobbeltbeskatning kan løses ved hjelp av skatteavtalen.
- (21) Staten har nedlagt slik påstand:
- "1. Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker frifinnes.**
 - 2. Staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker tilkjennes saksomkostninger for alle retter med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer."**
- (22) *Jeg er kommet til at verken anken eller motanken fører frem.*
- (23) Saken reiser tre materielle skatterettslige spørsmål knyttet til selskapets selvangivelser for årene 1997 og 1999 – alle gjelder anvendelsen av den nordiske skatteavtalen. Etter denne avtalen artikkel 7 skattlegges fortjeneste ved et foretagendes forretningsvirksomhet i et annet kontraherende land når virksomheten skjer ved et fast driftssted der. Artikkel 5 nr. 3 bestemmer at bygnings-, anleggs-, installasjons- eller monteringsprosjekt utgjør et fast driftssted når prosjektet eller virksomheten varer mer enn 12 måneder. Partene er enige om at denne bestemmelse kommer til anvendelse på begge prosjektene, og at Invensys derfor har hatt fast driftssted i Norge i de aktuelle årene. Videre følger det av artikkel 7 nr. 1 – og dette er et sentralt tema for alle sakens tvistepunkter – at beskatning til Norge bare kan skje for den delen av virksomheten som "kan tilskrives det faste driftssted". Det er uomtvistet at dette iallfall gjelder bygnings- og monteringsvirksomheten som foregikk på driftsstedet.

- (24) Saken reiser videre spørsmål om endringssak etter ligningsloven er reist i tide, og om skattyters adgang til å legge frem nye bevis under domstolsbehandlingen. Dette vil jeg ta opp i forbindelse med de materielle tvistepunktene. Før jeg går inn på de enkelte spørsmålene, finner jeg det innledningsvis nyttig å gi en oversikt over saksgangen.
- (25) Prosjektet for Sogn og Fjordane meieri ble avsluttet i 1997, og felles selvangivelse for hele projektet ble sendt inn med bistand fra selskapets daværende skatterådgiver KPMG 24. februar 1998. Alminnelig næringsoppgave var ikke vedlagt. Som bilag til selvangivelsen lå en spesifikasjon over omkostningene og fordelingen av disse mellom Norge og Danmark. Det ble opplyst at selskapets kapasitetsomkostninger var regnet ut på grunnlag av meieridivisjonens samlede kapasitetsomkostninger per direkte omkostningskrone. I brev av 14. juli 1998 etterlyste Sentralskattekontoret alminnelig næringsoppgave, samt årsregnskap for årene 1995, 1996 og 1997. Videre ble det etterlyst talloppstillinger som viste hvordan de direkte omkostningene, som var opplyst å være kr 37 291 012, var fremkommet. Invensys besvarte henvendelsen ved brev 3. september 1998, dog slik at næringsskjema ikke var ferdigstilt og ville bli innsendt senere.
- (26) På grunn av manglende innsendt næringsoppgave ble Invensys skjønnsignet ved at inntekten ble satt til 900 000 kroner. Ligningsvedtaket ble påklaget av Invensys 14. oktober 1998, fulgt av alminnelig næringsoppgave, noe som førte til at Invensys 22. februar 2000 ble lignet i samsvar med oppgaven. Oppgaven viste et underskudd på drøyt 2 millioner kroner. Selskapet ble derfor ikke ilagt skatt for 1997.
- (27) Ved brev 10. februar 2000 ble Invensys varslet om bokettersyn vedrørende sine aktiviteter i Norge for årene 1995, 1996, 1997, 1998 og 1999. Kontrollen ville blant annet bli konsentrert om direkte og indirekte kostnader henførbare til norsk aktivitet. Invensys, ved sin nye rådgiver Ernst & Young, sendte inn selvangivelse for 1999 knyttet til Norferm-prosjektet 30. mars 2000. I denne selvangivelsen var posten "Kapacitetsomkostninger" spesifisert med en rekke underpunkter, herunder "Marketing", som i sum utgjorde ca. halvparten av selskapets totalomkostninger på denne posten.
- (28) 11. april 2000 tok Sentralskattekontoret kontakt med danske skattemyndigheter for bistand, og 28. juni 2000 ble det på ny varslet om kontrollundersøkelser for de aktuelle årene. Bokettersynet ble holdt i selskapets kontorer i Danmark 30. oktober til 2. november 2000. Under bokettersynet ble det fremlagt spesifiserte oversikter over kostnadene for henholdsvis meieri- og Norferm-prosjektet, og et notat 1. november 2000 fra selskapets økonomiansvarlige Leif Bregnballe. I bokettersynsrapporten, som er datert 10. oktober 2001, ble det reist innvendinger mot selskapets oppgaver og foreslått endringsvedtak. Rapporten ble sendt Invensys ved Ernst & Youngs avdeling i Norge 16. oktober 2001, med frist på 4 uker til å gi tilsvaret. Selskapet ga ikke tilsvaret innen fristen.
- (29) Sentralskattekontoret varslet i brev 18. november 2002 selskapet om illeggelse av tilleggsskatt. Grunnlaget ble angitt å være innkjøp av varer fra norske vareleverandører til projektet i Sogn og Fjordane, og det ble vist til bokettersynsrapporten. Det ble gitt 14 dagers frist for kommentarer. Ligningsnemnda traff vedtak i skattesaken, herunder vedtak om tilleggsskatt, 25. november 2002. Dette vedtaket ble sendt Invensys 27. november 2002 med 4 ukers klagefrist. Invensys skrev 29. november 2002 til Sentralskattekontoret og etterlyste rapporten som de angivelig ikke hadde mottatt, men som de trengte for å kunne gi tilsvaret i spørsmålet om tilleggsskatt. Rapporten ble oversendt 16. desember 2002 med 4 ukers frist for eventuelle kommentarer.

(30) Invensys ga ingen kommentar innen fristen, men henvendte seg 17. januar 2003 til Ernst & Young med anmodning om bistand. Ernst & Young kontaktet Sentralskattekontoret per telefon i perioden 27.–31. januar 2003 og ba om utsatt klagefrist. Dette ble avslått. Stevning ble så tatt ut 23. mai 2003.

(31) Det fremgår av denne gjennomgangen at endringsvedtaket er truffet med utgangspunkt i bokettersynet i oktober/november 2000. Varselet om bokettersyn viser at ligningsmyndighetene blant annet var opptatt av beregningen og fordelingen av de indirekte kostnadene for begge prosjektene. Dette har sammenheng med at skatteplikten til Norge etter skatteavtalen artikkel 5 nr. 3, som jeg har vært inne på, i hovedsak var knyttet til bygnings- og monteringsdelen av prosjektene og ikke til maskinleveranser fra Danmark. Om fradragsberettigete utgifter heter det i artikkel 7 nr. 3:

”Ved beregningen av et fast driftssteds fortjeneste skal det innrømmes fradrag for utgifter som er påløpt i forbindelse med det faste driftssted, herunder direksjons- og alminnelige administrasjonsutgifter, uansett om de er påløpt i den stat hvor det faste driftssted ligger eller andre steder.”

(32) Bokettersynsrapporten tar utgangspunkt i at beregningen av de indirekte kostnadene er foretatt på grunnlag av meieridivisjonens indirekte kostnader (kapacitetsomkostninger) til fordeling over divisjonens direkte kostnader totalt. Den faktor som fremkommer, viser indirekte kostnader pr. direkte kostnadskrone og multipliseres med direkte kostnader pr. prosjekt. Faktoren varierer fra år til år avhengig av påløpte kostnader. For årene 1997 og 1999 var den 0,123, dvs. at de indirekte kostnadene utgjorde et påslag på 12,3 %.

(33) Det gis deretter en oversikt over hvor stor andel det som er kalt ”markedsføringskostnader (marketing)”, utgjør av de indirekte kostnadene, og man kommer frem til et gjennomsnitt for de aktuelle årene på 51,6 %. Det heter videre i rapporten:

”Av opplysninger fra selskapet fremgår at det er salget av dets produkter, vareleveransen, som står for den hovedsakelige inntjening i totalvirksomheten. Installasjonen blir ofte tilbudt som en tilleggssytelse. Skattyter ønsker helst å avstå fra denne del av virksomheten da den ikke evner å gi overskudd. Som en service overfor kunden og som et incitament for kontraktsinngåelse, medtas likevel installasjonsdelen som del av en totalpakke.

Når det gjelder oppførelsen av de omsluttende bygninger, er dette etter skattyters utsagn en sjeldnere foreteelse. De to prosjektene i Norge er i så måte noe spesielle.

Markedsføringskostnadene (marketing) er i stor grad alene knyttet til markedsføring av konsernets vareprodukter. Dette kommer implisitt til uttrykk gjennom det ”Memorandum” av 01.11.00 som er forfattet av Leif Bregnballe. Det vises til setningen. ”For at eliminere dette potensielle tab forsøker vi at selge projekter, som kun inneholder supervision ...”. Av dette må det nødvendigvis gå frem at markedsføringen knytter seg til selskapets produkter og eventuell veiledning ved installeringen av disse. Således vil monteringsdelen, herunder den del av denne som i dette tilfelle utgjør oppføring av bygninger, bare i liten grad kunne sies å ha generert kostnader i forbindelse med markedsføring. Dette gjelder i enn større grad dersom en ser oppføringen av bygningene isolert.”

(34) På bakgrunn av dette konkluderer rapporten med at markedsføringskostnader ikke kan anses knyttet til oppføring av bygninger, og derfor ikke kan ses som utgifter tilknyttet det faste driftssted, og det tilrås at disse trekkes ut. Det foretas deretter en konkret beregning

av fratrekkt i de indirekte kostnadene, som isolert sett ikke er bestridt. Det er denne beregningen som er lagt til grunn i endringsvedtaket.

- (35) For at en ligning skal kunne endres til skade for skattyteren, må spørsmålet være tatt opp innen to år, med mindre skattyteren har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a. Partene er enige om at varsel er gitt i tide når det gjelder ligningen for 1999. For 1997 vil endringsadgangen avhenge av om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger. Det er i ettertid erkjent at det ble gitt uriktige opplysninger i 1997, i og med at det var oppgitt feil tall for de totale direkte kostnadene. Feilen ble oppklart under bokettersynet, og Invensys har ikke hatt innvendinger mot at den ble rettet opp gjennom endringsvedtaket. Spørsmålet er om det også foreligger endringsadgang for de indirekte kostnadene, herunder det konkrete fradraget for markedsføringsutgifter.
- (36) Etter mitt syn var opplysningene om disse kostnadene ufullstendige. De indirekte kostnadene var ikke spesifisert i selvangivelsen, og det var ikke gjort forsøk på å forklare hvilken tilknytning de hadde til det faste driftsstedet. Ligningsrevisorene som sto for bokettersynet, misforsto oppgavens bruk av begrepet marketing, når de la til grunn at dette utelukkende omfatter markedsføringskostnader. I selskapenes oppgaver omfattet dette alle utgifter før kontrakt var inngått, som anbudsomkostninger mv. Anbudsomkostninger kan være relevante som fradragsberettigete, men bare så langt de direkte er knyttet til det faste driftsstedet. Det fremgår av dette at den fordelingsnøkkel selskapet hadde benyttet for kostnadene, ikke var korrekt. Det som da er klart, er at ligningsoppgavene ikke var tilstrekkelige til å foreta en vurdering av dette spørsmålet. Jeg legger etter dette til grunn at endring kunne skje uten hinder av toårsfristen.
- (37) Det som samtidig er klart er at ligningsvedtaket, vurdert i ettertid, bygger på et feil faktum, og at det kunne ha fått et annet innhold dersom det rette faktum var kjent. Spørsmålet er om Invensys kan gjøre disse innsigelsene gjeldende under den rettslige prøvingen av vedtakets gyldighet, når de ikke er påberopt under ligningsbehandlingen.
- (38) Det er sikker rett at det i utgangspunktet ikke er anledning til å påberope seg nye faktiske grunnlag som innsigelser mot et ligningsvedtak etter at den forvaltningsmessige behandlingen er avsluttet. Den rettslige prøvingen skal skje på samme faktiske grunnlag som forelå for ligningsmyndighetene. Gjennom en rekke høyesterettsavgjørelser er prinsippet modifisert og utdypet noe, ved at det trekkes en grense mot opplysninger som ikke ses som et nytt faktisk grunnlag, men bare som supplerende av de opplysninger som ble gitt under den forvaltningsmessige behandlingen av saken. Forutsetningen må imidlertid være at skattyteren ikke kan klandres for ikke å ha gitt disse opplysningene tidligere. Jeg viser til Rt. 2003 side 1821 (Hunsbedt Racing) avsnitt 33, med videre henvisning til plenumsavgjørelsen i Rt. 2002 side 509 på side 523–524. I denne avgjørelsen vises det igjen til Agip-dommen i Rt. 2001 side 1265, der hovedsynspunktet er at en skattyter ikke kan komme med nye bevis for domstolen som han hadde særlig oppfordring til å komme med under ligningsbehandlingen.
- (39) Det går frem av den oversikten over saksgangen jeg har gitt tidligere, at bokettersynsrapporten, der spørsmålet om markedsføringsutgiftene ble tatt opp, ble oversendt Invensys på korrekt måte. Det er heller ikke bestridt at den kom frem i tide til at opplysningene kunne vært kommentert. Problemet var at rapporten, på grunn av sviktende rutiner i Invensys, ikke ble forelagt for de rette personer. Henvendelsen ble derfor

ubesvart. Dette er forhold selskapet selv fullt ut må bære risikoen for. Ligningsmyndighetene kan åpenbart ikke ha plikt til å purre på henvendelser av denne type som ikke besvares. Slik passivitet må kunne tolkes som at skattyteren er enig i opplysningene, eller i det minste slik at man ikke ønsker å bestride dem.

- (40) Invensys kan heller ikke høres med at selskapet ikke fikk anledning til å uttale seg etter at det var blitt oppmerksom på rapporten. Jeg minner om at rapporten faktisk ble oversendt på nytt før klagefristen for endringsvedtaket var ute, og at spørsmålet om utsettelse av klagefristen først ble tatt opp etter at både klagefristen og den nye fristen for å gi uttalelse til rapporten var utløpt. At ligningsmyndighetene nok kan ha vært noe å bebreide for misforståelsen i rapporten, kan da ikke være avgjørende. Poenget med kontradiksjonen er nettopp å gi mulighet for å avverge feil og misforståelser.
- (41) Min konklusjon er etter dette at Invensys hadde en klar oppfordring til å fremkomme med korrigerende opplysninger innen de frister som ble satt. Endringsvedtaket må da prøves ut fra den forståelse av begrepet marketing som ligningsmyndighetene opprinnelig hadde.
- (42) Med en slik ramme for prøvingen kan jeg vanskelig se at vedtaket er ugyldig. Ligningsnemnda har, ut fra en i og for seg korrekt forståelse av at det ikke påløper markedsføringsutgifter for bygnings- og monteringsdelen av selskapets virksomhet, trukket dette ut som fradragspost. Det følger dessuten av det jeg har sagt om mitt syn på at selvangivelsen var ufullstendig på dette punkt, at heller ikke en riktig forståelse av begrepet ville føre til at ligningen ble stående uendret.
- (43) Jeg kan heller ikke se at det er grunnlag for å angripe det skjønnet som er utøvd ved endringsvedtaket.
- (44) Det neste hovedspørsmålet i saken er det påslaget som er foretatt for fortjeneste på tre norske vareleveranser til meieriprosjektet i Sogn og Fjordane, og som altså gjelder ligningen for 1997. Det dreier seg om leveranser fra tre norske leverandører, Elopac AS, Peder Halvorsen AS Kjelfabrikk og Siemens AS elektriske installasjoner, med en pris på i alt 10 384 299 kroner. Leveransene var, i motsetning til det øvrige fabrikkutstyret til meieriet, som ble levert fra, eller via, hovedkontoret i Danmark, levert direkte på byggeplassen i Byrkjelo. Leveransene var bestilt fra Danmark. Fakturaene ble sendt direkte til selskapets meieridivisjon, som igjen fakturerte kunden. Ligningsnemnda la, på grunnlag av forslag i bokettersynsrapporten, til grunn at selskapets fortjeneste på dette videresalget måtte anses å skyldes det faste driftsstedet i Norge, slik at inntekten skulle tas til beskatning i Norge. De direkte kostnadene for skatteåret 1997 ble derfor økt med 10 384 299 kroner, og det ble gjort en inntektsmessig påslag med 12,1 %, som utgjorde 1 256 500 kroner.
- (45) Jeg nevner innledningsvis at det for Høyesterett er erkjent at mindre deler av kontraktsbeløpene i henhold til fakturaene, i hvert fall for Elopac og Halvorsen, gjelder montering, der det ubestridt skal svares skatt til Norge. Denne delen av leveransene skulle altså uansett vært medtatt i selskapets selvangivelse.
- (46) For øvrig avhenger løsningen av forståelsen av den nordiske skatteavtalen artikkel 7 nr. 1, som lyder slik:

”Fortjeneste som oppbæres av et foretagende i en kontraherende stat skal bare kunne skattlegges i denne stat, med mindre foretagendet utøver forretningsvirksomhet i en

annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der. Hvis foretagendet utøver slik forretningsvirksomhet, kan dets fortjeneste skattlegges i denne annen stat, men bare så meget av den som kan tilskrives det faste driftssted.”

- (47) Bestemmelsen gir, gjennom sitt annet punktum, uttrykk for et tilknytningskrav mellom driftssted og fortjeneste, og det ligger nær å ta utgangspunkt i om det er årsakssammenheng mellom verdiskapningen og driftsstedet, i den forstand at inntekten er et resultat av aktiviteten på driftsstedet.
- (48) Spørsmålet må ses i sammenheng med artikkel 7 nr. 2, som slår fast at det faste driftssted skal tilskrives fortjeneste som om det hadde drevet sin virksomhet helt uavhengig av hovedkontoret. Om dette sier Zimmer i Internasjonal inntektsskatterett tredje utgave side 162, med henvisning til kommentarene til OECDs mønsteravtale artikkel 7-12, der det blant annet henvises til ”functions performed by the different parts of the enterprise” som et veiledende moment:

”Den henvisning som her gis til ”functions”, kan formodentlig gis mer generell gyldighet: Hvis inntekten eller utgiften er et resultat av driftsstedets aktivitet, skal den allokteres driftsstedet. Inntekter av gjenstander som er knyttet til virksomheten ved det faste driftsstedet, skal som alminnelig regel allokteres til driftsstedet.”

- (49) Jeg finner spørsmålet om allokering av fortjenesten fra de tre norske leverandørene vanskelig. Bortsett fra den gjengitte uttalelsen hos Zimmer finnes det svært lite materiale i teori eller praksis. Et visst holdepunkt for tanken gir det imidlertid at det er snakk om å skattlegge en verdiskaping. Holder man fast ved at virksomheten ved det faste driftsstedet også i denne sammenheng skal vurderes som om den hadde vært uavhengig, er det vanskelig å tenke seg at fortjenesten på vareleveransene kunne tilordnes noe annet sted enn driftsstedet. Jeg legger videre til grunn at dersom alle leveransene til prosjektet hadde skjedd direkte til det norske driftsstedet, måtte fortjenesten ved leveransene bli å beskatte der. Det synes da naturlig med norsk beskatning også når deler av leveransene skjer direkte til det norske driftsstedet. Jeg er for øvrig enig med staten i at det ikke var avgjørende at leveransene var norske – resultatet måtte blitt det samme om alle eller enkelte av dem kom fra tredje land. Poenget er at de ikke er blitt tilført noen merverdi fra hovedkontoret i Danmark.
- (50) Invensys har subsidiært anført at en slik forståelse av avtalen vil være i strid med EØS-retten, særlig artikkel 31 om fri etableringsrett. Under henvisning blant annet til EF-domstolens dom 13. desember 2005 i sak C-446/03 (Marks & Spencer) er det gjort gjeldende at det utenlandske selskap skal stilles fritt med hensyn til valg mellom å etablere datterselskap eller filial, og at skattereglene heller ikke skal påvirke valget mellom datterselskap og fast driftssted. Jeg kan ikke si meg enig i et slikt syn, som for øvrig ikke var særlig utdypende prosedert for Høyesterett.
- (51) Det klare utgangspunkt er at EU/EØS-statene har bevart kompetansen til å fordele beskatningskompetansen seg imellom, jf. Andreas Bullen, EU, EØS og skatt, De fire friheter og direkte beskatning side 159, med henvisning til EF-domstolens avgjørelse i sak C-336/96 (Gilly). Og selv om nasjonale skatteregler i enkelte tilfelle er blitt underkjent av EF-domstolen, forutsetter dette at det foreligger en diskriminering på grunnlag av nasjonalitet. Jeg viser til Sejersted mfl., EØS-rett, 2. utgave, side 416. På side 417 vises det til at en slik diskrimineringsvurdering forutsetter at det foreligger to sammenlignbare situasjoner. Det er vanskelig å se at det at Invensys under visse forutsetninger kunne ha unngått norsk beskatning ved å opprette et datterselskap i Norge

fremfor et fast driftssted, utgjør en sammenlignbar situasjon. En slik etablering ville etablere et helt annet skatteregime med andre konsekvenser, jf. Sejersted mfl. side 419.

- (52) Jeg konkluderer dermed med at endringsvedtaket, også for den del av kontrakten som utgjorde vareleveranser, er materielt riktig. Endringsadgangen forutsetter imidlertid at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger i selvangivelsen, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 3, som jeg har vært inne på tidligere. Invensys har ikke gitt uriktige opplysninger på dette punkt. Spørsmålet er om de var ufullstendige. Inntektene av kontraktene var ikke med i selvangivelsen, og det var heller ikke gitt noen forklaring på hvorfor de ikke var det. Jeg er likevel enig med lagmannsretten når den, under henvisning til Rt. 1992 side 1588 (Loffland), kommer til at opplysningene må anses som fullstendige. Ligningsmyndighetens brev 14. juli 1998, der det blant annet ble stilt spørsmål om hvem som var hovedleverandører, ble besvart på en måte der det fremgikk hvilke leverandører som var norske, og det var skilt mellom vareleveranser og montasje/installasjon. For Høyesterett er det, som jeg har vært inne på, kommet frem at de aktuelle fakturaene også inneholdt mindre poster for montering. Jeg finner det likevel vanskelig å legge avgjørende vekt på dette.
- (53) Jeg må derfor ta stilling til om det at det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger på andre punkter i selvangivelsen, er tilstrekkelig til at ligningen kan endres. Som jeg har vært inne på, er det på det rene at det ble gitt uriktige opplysninger om de direkte kostnadene. Jeg har videre konkludert med at opplysningene vedrørende de indirekte kostnadene, knyttet til marketingproblematikken, var ufullstendige. I tillegg kommer altså at det ikke var gitt opplysninger om monteringselementene i de norske vareleveransene. Spørsmålet om hvor langt endringsadgangen går, ut over direkte å rette feilen, og eventuelt de direkte konsekvensene av feilen på andre poster, f.eks. i summering av tallstørrelser, er ikke direkte avklart i rettspraksis.
- (54) Ser man på ordlyden i ligningsloven § 9-6 nr. 1 sammenholdt med nr. 2 og 3, stiller den ikke opp noe krav om sammenheng mellom feil og ligningsresultat, jf. uttrykket ”endring av ligningen”. Bestemmelsen slik den lyder, kom inn ved stortingsbehandlingen, jf. Innst. O. nr. 44 (1979–80) side 26, og det fremgår at komiteen mente at adgangen til endring til ugunst for skattyter som har oppfylt sin opplysningsplikt etter kapittel 4, burde være mer begrenset enn etter proposisjonens forslag. Dette kan trekke i retning av at det først og fremst er den skattyter som på alle punkter har oppfylt sin opplysningsplikt, som er vernet av den særlige fristregelen i nr. 3. Det bør etter mitt syn likevel foretas en noe mer konkret vurdering av skattyterens lojalitet, sammenholdt med feilens art og sammenhengen mellom feilen og det spørsmålet i ligningen det er aktuelt å rette.
- (55) I Rt. 1999 side 1087 (Baker Hughes) la Høyesterett på side 1106 til grunn at feilaktige opplysninger om et selskaps leiekostnader ga adgang til endring også av rentekostnadene. Det var en slik sammenheng mellom leie og renter at også opplysningene om rentekostnadene for de aktuelle årene måtte anses for å være uriktige. Det avgjørende for Høyesterett i den saken var altså at opplysningene også på det andre punktet ble oppfattet som uriktige, og spørsmålet om utvidet endringsadgang kom derfor ikke på spissen.
- (56) Ser man på vår sak, foreligger det flere feil innenfor samme sakskompleks, nemlig allokering av inntekter og utgifter til selskapets filial i Norge under utførelsen av ett og samme prosjekt, nemlig meieriprosjektet i Sogn og Fjordane. Selvangivelsen var summarisk, og ligningsmyndighetene måtte stille flere spørsmål underveis. De

korrigerende opplysningene kom gradvis, og først under bokettersynet, etter at Invensys hadde vært skjønnsignet, og skjønnsligningen etter klage var opphevet, kom det frem at det var skjedd en forholdsvis stor summeringsfeil for de direkte kostnadene. De spørsmål som ble tatt opp, ble behandlet samlet for hele prosjektet. Jeg finner det på denne bakgrunn ikke tvilsomt at endringsadgang foreligger. Jeg kan heller ikke se at det hefter feil ved det skjønn som er utøvet i endringsvedtaket.

- (57) Når det gjelder spørsmålet om tilleggsskatt, følger det av mitt syn på spørsmålet om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger, at vilkårene ikke er til stede. Jeg er dermed kommet til samme resultat som lagmannsretten i dette spørsmålet, og motanken fører ikke frem.
- (58) Det gjenstår da å se på fordeling av overskudd mellom Norge og Danmark for de to prosjektene. Når det gjelder ligningen for 1997, som omfattet prosjektet i Sogn og Fjordane, forelå det, som jeg har vært inne på, ikke noe eget prosjektrekskap for henholdsvis montasje og vareleveranser, som kunne gi grunnlag for fordeling. Omsetningen ble kalkulert ut fra en fordelingsnøkkel med utgangspunkt i de totale direkte omkostningene i selskapets meieridivisjon. Det oppgitte tallet for totalkostnadene – 65 103 340 kroner – viste seg å være galt. Det riktige tallet skulle være 61 792 444 kroner. Dette tallet, som dermed skulle være utgangspunktet for beregningen av selskapets skatteplikt til Norge, ble korrigert under bokettersynet og inngikk i endringsvedtaket. Det er åpenbart at en slik feil måtte gi grunnlag for korreksjon av samtlige beløp som var avhengige av dette tallet som beregningsfaktor, jf. det jeg har sagt om dette tidligere.
- (59) Invensys har gjort gjeldende at opprettingen er ufullstendig, idet det korrekte kostnadsbeløpet må føre til at også de kostnader som tilføres installasjonsdelen, og dermed tilskrives den norske del av prosjektet, samtidig måtte vært redusert fra 37 291 012 til 34 026 134 kroner. Invensys synes å mene at det er en feil ved endringsvedtaket at man ikke har endret fordelingsbrøken i deres favør. Jeg oppfatter dette som et angrep på ligningsnemndas konkrete skjønnsutøvelse som det, i hvert fall slik saken er opplyst, ikke er mulig for Høyesterett å overprøve. Så lenge man har bygget på tall Invensys selv har oppgitt, og også benyttet samme gjennomsnittlige påslag – 12,1 % – kan det vanskelig hevdes at skjønnet er vilkårlig. Ut fra det jeg har sagt tidligere, er det heller ikke grunnlag for å kritisere saksbehandlingen på dette punkt. Det er derfor ikke grunnlag for å oppheve vedtaket.
- (60) Når det gjelder Norferm, gjelder endringsvedtaket ligningen for 1999, og det er dermed klart at fristregelen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 ikke er til hinder for at det forelå endringsadgang. I motsetning til for Sogn- og Fjordane-prosjektet forelå det for Norferm et eget prosjektrekskap. Endringsvedtaket går her ut på å sette regnskapstallene til side. Begrunnelsen er den skjeve fordelingen av dekningsbidraget for den norske og danske delen av prosjektet. For vareleveransene viste prosjektrekskapet et påslag på 37,2 %, mens påslaget for installasjonsdelen ble negativt, på - 7,7%. I bokettersynsrapporten heter det, etter at det er pekt på det påfallende i at bare den delen som skal skattlegges i utlandet går med overskudd, og problemer knyttet til dette;

”Dertil kommer at aksept av en slik praksis fra skattyters side, ville stride mot armlengdeprinsippet fastsatt i artikkel 7 nr. 2 i skatteavtalen. En må legge til grunn som åpenbart, at et uavhengig foretak under de samme eller lignende vilkår, drivende med

samme type monteringsvirksomhet som her etablerer det faste driftssted, ville beregnet seg større påslag på sine kostnader enn skattyter her har gjort.”

(61) Skatteavtalen artikkel 7 nr. 2 har følgende ordlyd:

”Når et foretagende i en kontraherende stat utøver forretningsvirksomhet i en annen kontraherende stat gjennom et fast driftssted der, skal det, med forbehold av bestemmelsen i punkt 3, i hver av de kontraherende stater tilskrives det faste driftssted den fortjeneste som det ventelig ville ha ervervet hvis det hadde vært et særskilt og selvstendig foretagende som utøvet samme eller lignende virksomhet under samme eller lignende vilkår og som opptrådte helt uavhengig i forhold til det foretagende hvis faste driftssted det er.”

(62) Bestemmelsen stiller opp et meget strengt prinsipp, som innebærer at det faste driftsstedet fortjenestemessig behandles som om det var en selvstendig virksomhet, uavhengig av hovedkontoret. Det fremstår derfor som klart at et fremlagt regnskap som – uten nærmere forklaring – tilskriver det faste driftsstedet et underskudd, mens resten av virksomheten har et forholdsvis betydelig overskudd, ikke uten videre kan forventes å bli lagt til grunn ved ligningen. Jeg er enig med staten i at de rene regnskapstallene ikke var tilstrekkelige til å kontrollere at armlengdeprinsippet var ivaretatt. Notatet fra Leif Bregnballe som ble fremlagt under bokettersynet, der det ble vist til lav kalkulasjonsfaktor, konkurranseforhold, uvante arbeidsforhold, overskridelser i timeforbruk, overtidarbeid og feil design som mulige medvirkende årsaker, var etter mitt syn heller ikke tilstrekkelig konkret som forklaring.

(63) Jeg tilføyer at de nye og tildels annerledes forklaringer selskapets regnskapssjef Jens Peter Juul har gitt under domstolsbehandlingen, også ved bevisopptak for Høyesterett, ikke kan tas i betraktning i denne sammenheng. Jeg viser til det jeg har sagt tidligere om etterfølgende bevis.

(64) Jeg finner derfor at ligningsmyndighetene hadde grunnlag for å sette selvangivelsen til side, og til å fastsette inntekten ved skjønn. Videre kan jeg ikke se at det skjønn som er utøvd, der totalprosjektets gjennomsnittlige påslagsprosent på 20,7 er lagt til grunn, fremstår som vilkårlig eller usaklig. Når det gjelder saksbehandlingen og selskapets mulighet for kontradiksjon, viser jeg til det jeg har sagt tidligere.

(65) Anken har ikke ført frem på noe punkt. Den aksessoriske motanken har heller ikke ført frem. Lagmannsrettens dom skal etter dette stadfestes i sin helhet. Invensys må i samsvar med hovedregelen i tvistemålsloven § 180 første ledd erstatte statens omkostninger for Høyesterett. Tilsvarende må staten erstatte Invensys kostnader i forbindelse med motanken. Arbeidet med motanken er ikke spesifisert i noen av partenes omkostningsoppgaver, men har åpenbart vært begrenset. Staten har krevd erstattet kr 506 375, hvorav kr 15 100 er omkostninger. Kravet inkluderer mva. Kravet tas til følge, med et skjønnsmessig fratrekk på kr 10 000 for motanken, slik at omkostningene settes til kr 496 375. Tilsvarende tilkjennes Invensys skjønnsmessig 10 000 kroner for sine omkostninger i motanken. Jeg er enig i lagmannsrettens omkostningsavgjørelser, som stadfestes.

(66) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Invensys Process Systems AS til staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker 496 375 – firehundreognittisekstusentrehundreogsyttifem – 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.
3. I saksomkostninger for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Invensys Process Systems AS 10 000 – titusen – 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.

- | | | |
|------|--|--|
| (67) | Dommer Oftedal Broch: | Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende. |
| (68) | Dommer Lund: | Likeså. |
| (69) | Dommer Stang Lund: | Likeså. |
| (70) | Dommer Aasland: | Likeså. |
| (71) | Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne | |

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler Invensys Process Systems AS til staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker 496 375 – firehundreognittisekstusentrehundreogsyttifem – 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.
3. I saksomkostninger for Høyesterett betaler staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Invensys Process Systems AS 10 000 – titusen – 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.