



NORGES HØYESTERETT

Den 5. februar 2007 avsa Høyesterett dom i

HR-2007-00257-A, (sak nr. 2006/1317), sivil sak, anke,

ASA Debito Limited
Olympia Capital ASA
Aktiv Kapitaladministrasjon AS
Aktiv Kapital AS
Thames Credit Limited

(advokat Morten Wishman)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Ketil Bøe Moen – til prøve)

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

- (1) Dommer **Endresen**: Saken gjelder gyldigheten av Skattedirektoratets vedtak om nektelse av fellesregistrering i merverdiavgiftsmanntallet.
- (2) Konsernet Aktiv Kapital ASA driver med kjøp, restrukturering og forvaltning av fordringer som kjøpes fra banker og andre kredittinstitusjoner. Virksomheten er organisert i en konsernstruktur med datterselskapet Olympia Capital ASA som holdingselskap og en rekke underliggende heleide selskaper i Norge og i utlandet.
- (3) Deler av selskapenes virksomhet gjelder oppkjøp og inndrivelse av fordringer i Danmark og England. Oppkjøpte danske fordringer eies av det norske selskapet Aktiv Kapitaladministrasjon AS. Forvaltningen av disse fordringene skjer gjennom det danske datterselskapet Aktiv Kapital AS. Dette selskapet fakturerer Aktiv Kapitaladministrasjon AS for sine tjenester.
- (4) I England er virksomheten organisert på samme måte. De engelske fordringene eies av det norske selskapet ASA Debito Limited. Forvaltningen av disse fordringene skjer gjennom det engelske datterselskapet Thames Credit Limited, som fakturerer ASA Debito Limited for sine tjenester.

- (5) Da det i Norge i 2001 ble innført merverdiavgift på tjenester, og det derved også ble merverdiavgift på tjenester fra utlandet, ble Aktiv Kapitaladministrasjon AS og ASA Debito Limited avgiftspliktige sluttbrukere av de tjenester som ble ydet av de utenlandske selskapene i gruppen. Da selskapenes virksomhet ikke var avgiftspliktig, var det ikke anledning til å kreve fradrag for inngående avgift. For å unngå denne avgiftsbelastningen, ble det søkt om fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd. Ved slik fellesregistrering ville gruppen bli sett på som ett avgiftssubjekt. Dette ville blant annet ha den konsekvens at tjenester som ett av selskapene yter et annet, ikke ville bli å anse som avgiftspliktig omsetning.
- (6) Fellesregistrering ble nektet ved Oslo fylkesskattekontors vedtak av 30. januar 2002. Vedtaket ble påklaget til Skattedirektoratet, som den 28. mai 2002 opprettholdt vedtaket.
- (7) Ved stevning datert den 18. september 2002 reiste de berørte selskapene søksmål mot staten med påstand om at vedtaket om nektelse av fellesregistrering er ugyldig. I tillegg ble det krevd tilbakebetaling av for mye betalt merverdiavgift.
- (8) Oslo tingrett avsa den 24. februar 2004 dom med slik domsslutning:
- ” 1. **Staten v/Finansdepartementet frifinnes.**
2. **Olympia Capital ASA, Tenea AS, Olympia Capital AS, Kontotjeneste AS, ASA Debito Limited, Olympia Capital Limited og Thames Credit Limited dømmes til innen 2 – to – uker etter dommens forkynnelse å betale sakens omkostninger til Staten v/Finansdepartementet med 43 600 – førtitretusensekshundre – kroner med tillegg av renter etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd, første punktum, fra oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”**
- (9) Oslo tingretts dom ble anket til Borgarting lagmannsrett, som den 16. juni 2006 avsa dom med slik domsslutning:
- ” 1. **Staten v/Skattedirektoratet frifinnes.**
2. **Tingrettens dom, domsslutningens punkt 2, stadfestes.**
3. **Olympia Capital ASA, Aktiv Kapitaladministrasjon AS (tidligere Tenea AS), Olympia Capital AS, Aktiv Kapital AS (tidligere Kontotjeneste AS), ASA Debito Limited, Olympia Capital Limited og Thames Credit Limited dømmes – en for alle og alle for en – til å betale Staten v/Skattedirektoratet saksomkostninger for lagmannsretten med 48.500 – førtiåttusenfemhundre – kroner innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse. Fra forfall løper rente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum.”**
- (10) Olympia Capital ASA, Aktiv Kapitaladministrasjon AS, Aktiv Kapital AS, ASA Debito Limited og Thames Credit Limited har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Anken gjelder lagmannsrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse.
- (11) I tingretten og i lagmannsretten var også de mellomliggende holdingselskapene Olympia Capital Limited og Olympia Capital AS parter. Disse to selskapene anket ikke lagmannsrettens dom. De særlige spørsmål som oppstod som følge av dette, er partene blitt enige om. Partene er nå også enige om ulike spørsmål knyttet til kravet til representasjon i Norge og tilbakebetaling av avgift om Skattedirektoratets vedtak skulle

bli kjent ugyldig. For øvrig står saken i all hovedsak i samme stilling som for de tidligere instanser.

- (12) De ankende parter, *ASA Debito Limited, Olympia Capital ASA, Aktiv Kapitaladministrasjon AS, Aktiv Kapital AS og Thames Credit Limited*, gjør gjeldende at de vilkår for fellesregistrering som oppstilles i merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd, er oppfylt, eventuelt at en lovtolkning som innebærer at vilkårene ikke er oppfylt, vil rammes av ulike diskrimineringsforbud i EØS-avtalen.
- (13) De har i det vesentligste gjort gjeldende:
- (14) Merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd stiller krav om at minst 85 % av kapitalen i hvert selskap eies av en eller flere av de selskaper som søkes fellesregistrert. Det gjelder også et krav om at det skal være samarbeidende selskaper. Av lovens § 28 følger at selskapene samlet må ha hatt en avgiftspliktig omsetning på minst 50 000 kroner. Det er nå uomtvistet at disse vilkårene er oppfylt.
- (15) Lagmannsretten har imidlertid uriktig lagt til grunn at det også kan oppstilles et krav om at det enkelte selskap som søkes fellesregistrert, skal ha virksomhet i Norge. Et slikt krav kan ikke utledes verken av noen enkeltbestemmelse eller av merverdiavgiftslovens system. En nærmere gjennomgang av de rettskildefaktorer som av staten påberopes til støtte for kravet om virksomhet i Norge, viser at det ikke er tilstrekkelig grunnlag for å oppstille dette vilkåret. Det understrekes i denne forbindelse at legalitetsprinsippet krever klar hjemmel. Problemstillingen er ikke eksplisitt behandlet i merverdiavgiftslovens forarbeider, men uttalelser til § 12 i Ot.prp. nr. 17 (1968-1969) side 53 viser at det ikke var tanken å diskriminere de utenlandske selskaper.
- (16) Den senere tids forvaltningspraksis kan ikke tillegges vekt; det er den som nå skal prøves.
- (17) Det kan heller ikke sees at reelle hensyn kan tillegges vesentlig vekt. Det blir liten realitet i bekymring for avgiftsfundamentet, omgåelsesmuligheter og kontrollbehov, når de selskaper som er i denne situasjonen, i stedet kan organisere seg med filialer i utlandet.
- (18) Under enhver omstendighet må Aktiv Kapital AS og Thames Credit Limited anses å ha virksomhet i Norge. Selskapene har ingen andre kunder enn de norske selskapene. De utenlandske selskapene inndriver krav for de norske eierselskapene, og oppgjør finner sted i Norge. Det skal lite til for at det oppstilte krav om virksomhet i Norge skal anses oppfylt, jf. Høyesteretts dom i Ifi OY saken, Rt. 2006 side 364. Høyesterett fant i denne saken at når tjenesten var markedsført i Norge, var dette tilstrekkelig til at det var innenlands omsetning, selv om selve tjenesten, fremkalling av film, ble utført i Finland.
- (19) For det tilfellet at virksomhetskravet ikke anses oppfylt, gjøres det gjeldende at de norske reglene om fellesregistrering er i strid med EØS-avtalen.
- (20) De ankende parter har særskilt vist til EØS-avtalen artiklene 31 og 36, jf. artikkel 4. I denne konkrete saken kan det være en smaksak om forholdet subsumeres under artikkel 31 eller artikkel 36.
- (21) Det er en feilslutning å se hen til de ulike ordninger som gjelder for fellesregistrering i EU landene. En slik argumentasjon overser det helt vesentlige poeng at landene i EU kan

forholde seg til det sjette rådsdirektiv om merverdiavgift med videre. Norge har valgt å stå utenfor dette direktivet, og må da forholde seg til de fire friheter også innenfor avgiftsområdet.

- (22) For at det skal foreligge diskriminering eller etableringshindring, må det etter praksis dreie seg om forskjellsbehandling av tilnærmedesvis like tilfeller. Dersom Thames Credit Limited og Aktiv Kapital AS hadde vært etablert i Norge i stedet for i England og Danmark, ville vilkårene for fellesregistrering vært oppfylt selv om selskapenes virksomhet ville ha vært nøyaktig den samme. Det er da en åpenbar forskjellsbehandling av de utenlandske selskapene. Det følger av dette at de utenlandske selskapene var berettiget til fellesregistrering uavhengig av norsk rett for øvrig, jf. forrangregelen i EØS loven § 2.
- (23) De ankende parter har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Nektelse av fellesregistrering av Olympia Capital ASA, Kapitaladministrasjon AS, Aktiv Kapital AS, ASA Debito Limited og Thames Credit Limited, kjennes ugyldig.**
 2. **Staten v/Skattedirektoratet erstatter de ankende parters omkostninger for samtlige retter, med lovens rente fra 14 dager fra forkynnelse til betaling skjer.”**
- (24) *Ankemosparten, staten ved Skattedirektoratet*, har i det vesentligste anført:
- (25) De krav som stilles i § 12 tredje ledd for å godta fellesregistrering, kommer i tillegg til at hvert enkelt av de selskaper som skal inngå i fellesregistreringen, må tilfredsstille de alminnelige vilkår for registrering i merverdiavgiftsmanntallet. Dette gjelder likevel med den reservasjon at det er tilstrekkelig at gruppen samlet tilfredsstiller kravet til omsetning som faller inn under loven.
- (26) Kravet om virksomhet i Norge følger allerede av § 10 første punktum. Bare selskaper som har omsetning av varer eller tjenester i Norge kan registreres. Denne løsningen bekreftes også av et entydig rettskildebilde. Det er ikke kjent fra forvaltningspraksis at det ved noe tilfelle er foretatt fellesregistrering med selskap som ikke har virksomhet i Norge. Sterke reelle hensyn gjør denne løsningen nødvendig. En motsatt løsning ville åpne for konkurransevridning, det ville oppstå risiko for dobbel fradragsføring, og det ville kunne oppstå betydelige problemer ved inndrivelsen. Endelig fremheves at det i dag er enstemmighet også i teorien, og at den løsning som er valgt i Norge, samsvarer med det som er vanlig i EU landene.
- (27) Thames Credit Limited har 95 ansatte i England som forestår selskapets virksomhet der. Aktiv Kapital AS har syv ansatte som forestår selskapets virksomhet i Danmark. Selskapene har verken ansatte eller fasiliteter i Norge. Kravene retter seg mot debitorer i Danmark og England. Oppfyllelse fra debitorer skjer til de utenlandske selskapene. Selskapene forvalter ikke krav mot norske debitorer. Selskapene har ingen annen tilknytning til Norge enn det eiermessige samt at oppgjør fra debitorer videreføres til de norske kreditorer. Situasjonen i Ifi OY saken var vesentlig annerledes, og dommen har ingen betydning for avgjørelsen av subsumsjonsspørsmålet i denne saken. Kravet til virksomhet i Norge er ikke tilfredsstillt.

- (28) Kravet om virksomhet i Norge er ikke i strid med EØS retten. Også innenfor EU gjelder de fire friheter på avgiftsområdet. Direktivene må holde seg innenfor traktatens ramme. Det har følgelig betydelig interesse at det ikke er noe land i EU som har etablert den løsningen som den ankende part hevder følger av EØS-avtalen. En konsekvens av den ankende parts syn vil være at reglene i alle de land innen EU som har ordninger med fellesregistrering, vil være i strid med EU lovgivningen. Det er ikke kjent at lovligheten av disse ordningene er bestridt i noe land før spørsmålet ble tatt opp i nærværende sak.
- (29) Det er ikke grunn til å gå nærmere inn på bestemmelsene i EØS-avtalen §§ 31 og 36. For begge disse bestemmelser gjelder at det bare er diskriminerende ordninger som rammes. For diskrimineringsforbudet gjelder dessuten den helt vesentlige presisering at forbudet er begrenset til at ensartede situasjoner ikke kan behandles forskjellig med mindre den ulike behandling er saklig begrunnet.
- (30) Datterselskap med virksomhet i Norge er ikke i en sammenlignbar situasjon med et datterselskap som bare har virksomhet i utlandet. Den ulike behandling er dessuten utvilsomt saklig begrunnet. Denne siste vurderingen ligger nær opp til det særskilte unntak at ulik behandling er tillatt når dette er nødvendig ut fra allmenne hensyn. Det pekes i denne sammenheng særlig på kontrollhensynet, sammenhengen i skatte- og avgiftssystemet og behovet for å sikre mot misbruk/omgåelse.
- (31) Ankemotparten har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Lagmannsrettens dom stadfestes.**
 2. **Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes saksomkostninger for Høyesterett med tillegg av lovens forsinkelsesrente fra forfall til betaling skjer.”**
- (32) *Jeg er kommet til samme resultat som de tidligere retter og kan, som det vil fremgå, i det vesentlige tiltre lagmannsrettens begrunnelse.*
- (33) Saken reiser tre hovedspørsmål. Det er for det første spørsmål om merverdiavgiftsloven stiller et krav om at hvert av selskapene som søkes fellesregistrert, skal ha virksomhet i Norge. Dernest er det spørsmål om de utenlandske selskapene i gruppen har slik virksomhet. Dersom det gjelder et krav om virksomhet i Norge og virksomhetskravet ikke kan anses oppfylt, må det endelig tas stilling til om det norske regelverket er forenlig med EØS-avtalen. Jeg behandler først lovtolkingsspørsmålet.
- (34) Det gjelder klarligvis ingen plikt til registrering i merverdiavgiftsmanntallet for et utenlandsk selskap som bare har omsetning i utlandet. Et slikt selskap vil heller ikke være berettiget til registrering. Spørsmålet i saken er om selskapet likevel kan inngå som et av flere selskaper som fellesregistreres i medhold av § 12 tredje ledd. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for en slik forståelse av merverdiavgiftsloven. Allerede det selvsagte utgangspunkt at loven gjelder for omsetning i Norge, gjør at det måtte være klare holdepunkter for en slik utvidet registreringsmulighet som den ankende part argumenterer for. Det følger imidlertid av lovens § 27, jf. også § 10, at det er selskaper som har omsetning som faller innunder lovens kapittel IV, som skal registreres. Forskrift 1977-03-31 nr. 4933, om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant mv., bygger også klart på denne forståelse av loven. Det fremgår av forskriftens § 1 at det forutsettes omsetning som nevnt i merverdiavgiftslovens kapittel 4. Forskriften §§ 4 og 5 knytter seg direkte til ”omsetning her i landet”.

- (35) At kravet også må gjelde ved fellesregistrering fremgår ikke eksplisitt av § 12 tredje ledd, men er presisert i Ot.prp. nr. 17 (1968-1969). Det fremheves på side 53 i proposisjonen at fellesregistreringsordningen "vil kunne anvendes av alle selskaper som går inn under loven..." Jeg viser også til Ot.prp. nr. 65 (1978-1979) side 3:

"Merverdiavgiftsloven gir i dag ikke hjemmel for avgiftsmyndighetene til å kreve at det skal betales merverdiavgift av tjenesteytelser utført i utlandet til bruk i Norge. Dette har sammenheng med at loven bare kommer til anvendelse ved innenlandsk omsetning og ved innførsel av varer."

- (36) Denne forståelse samsvarer med forvaltningspraksis. I en uttalelse datert den 2. juli 2002 gir Finansdepartementet uttrykk for slik forståelse av lovtolkings spørsmålet:

"Finansdepartementet antar at utenlandske selskaper som har virksomhet i Norge og som er fast representert i Norge, kan inngå i en fellesregistrering etter merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd. Det utenlandske selskapets representant i Norge må oppfylle vilkårene i forskrift 31. mars 1977 nr. 4933 om registrering av utenlandsk næringsdrivende ved representant m.v. (forskrift nr. 71). Både den utenlandske næringsdrivende og representanten blir ansvarlig for at merverdiavgiften blir beregnet og betalt. Departementet antar at kravet til omsetningsvirksomhet og fast representasjon i Norge er absolutt. Departementet er derfor ikke enig i standpunkter som er fremkommet i juridisk teori, om at et norsk selskap som eier minst 85 prosent av aksjekapitalen i et utenlandsk selskap kan fellesregistres med dette, selv om det utenlandske selskapet ikke har virksomhet i Norge."

- (37) Det er også fremlagt tidligere uttalelser fra departementet og Skattedirektoratet, og det må etter mitt syn legges til grunn at forvaltningspraksis samsvarer med den lovforståelse Finansdepartementet ga uttrykk for i 2002. Foranlediget av departementets referanse til oppfatningen i teorien, finner jeg grunn til å tilføye at det i dag synes å være samstemmighet i teorien om at departementets lovtolkning er riktig.
- (38) Jeg nevner at det ut fra formålet med fellesregistrering aksepteres at holdingselskaper uten virksomhet inngår i registreringen så lenge den fellesregistrerte enheten oppfyller lovens krav til omsetning i Norge. Den ankende part har særlig gjort gjeldende at denne praksis viser at det ikke kan stilles krav om selvstendig virksomhet for hvert av selskapene i gruppen. Jeg kan ikke se det slik. Når et holdingselskap uten virksomhet inngår i gruppen, har dette ingen annen betydning enn at kravet til eierandel tilfredsstilles. Alternativt kunne det vært dispensert fra eierkravet slik det gjøres for utenlandske eierselskaper som har to datterselskaper som driver virksomhet i Norge. Avgiftsberegningen blir den samme.
- (39) Partene har forskjellig syn på hvilken vekt de ulike reelle hensyn bør ha for tolkingen. Jeg finner ikke grunn til å gå nærmere inn på dette. Det er for meg tilstrekkelig å konstatere at det ikke er reelle hensyn av vekt som tilsier at selskaper uten virksomhet i Norge skal kunne inngå i en gruppe som fellesregistreres. Etter det som er opplyst for Høyesterett, må jeg legge til grunn at det i hvert fall ikke i noen av de ni EU land der rettstilstanden er nærmere undersøkt, er adgang til å la fellesregistrering omfatte utenlandsk selskap som ikke har virksomhet i det land der registrering skal finne sted.
- (40) Det gjelder således utvilsomt et krav om at alle selskaper som skal fellesregistreres etter merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd, må ha virksomhet i Norge.

- (41) Jeg finner det også klart at selskapene Aktiv Kapital AS og Thames Credit Limited ikke har virksomhet i Norge. Jeg kan ikke se at Høyesteretts avgjørelse i Ifi OY saken, Rt. 2006 side 364, tilsier et annet resultat. Saken gjaldt uomtvistelig salg i Norge, og jeg finner det tilstrekkelig å vise til dommens avsnitt 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 det for kjøpsrettslig levering er i Norge. På tiden for den aktuelle omsetningen 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.”**
- (42) 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 2001-06-15 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.
- (43) Jeg må da ta stilling til om merverdiavgiftsloven må anses å være i strid med EØS-avtalen for så vidt utenlandske selskaper som ikke har virksomhet i Norge, utelukkes fra fellesregistrering i medhold av merverdiavgiftsloven § 12 tredje ledd. Den ankende part har fremhevet to ulike relasjoner som må vurderes i denne sammenheng. Det anføres at det utenlandske datterselskap diskrimineres både i forhold til et norsk datterselskap som kan inngå i gruppe som fellesregistreres og i forhold til en utenlandsk filial av mottakerselskapet. Ved at det ikke beregnes avgift på omsetning mellom avdelinger i samme selskap, får avdelingen et meget betydelig konkurransefortrinn.
- (44) Jeg finner innledningsvis grunn til å si noe generelt om hvordan konkurransesituasjonen påvirkes ved at et utenlandsk selskap uten virksomhet i Norge, ekskluderes fra fellesregistrering. Utgangspunktet er at norske og utenlandske selskaper behandles likt. Det beregnes merverdiavgift med samme sats ved innenlands omsetning og ved tjenester fra utlandet. De utenlandske selskapene kan også fritt etablere seg i Norge ved et datterselskap, som yter tjenester til det norske marked eller, om det skulle være ønskelig, bare til sitt morselskap. Den påståtte diskriminering denne saken gjelder, er begrenset til leveranser til eget morselskap. Videre er saken begrenset til den avgiftsmessige konsekvens av den organisering konsernet selv har valgt. Ved bruk av en filial i utlandet ville tjenestene fra utlandet ikke bli ansett som omsetning, og spørsmålet om merverdiavgiftproblestillingen ikke oppstå. Allerede disse utgangspunkter gir grunnlag for en viss tilbakeholdenhet med å anse ordningen diskriminerende for det utenlandske selskap.

- (45) Også direktivene i EU må respektere de fire friheter. Når EU direktiv av 17. mai 1977, om harmonisering av medlemsstatenes lovgivning om omsetningsavgifter mv., forutsetter at bare selskaper som er etablert i landet, kan delta i fellesregistrering, og det i tråd med dette kan konstateres at ikke noen av de ni land innen EU som er nærmere undersøkt, aksepterer fellesregistrering med selskaper som ikke har virksomhet i registreringslandet, svikter et sentralt element i den ankende parts argumentasjon. Det foreligger ikke i saken noen opplysning om at gyldigheten av kravet om virksomhet i registreringslandet er bestridt i noen av de land som er undersøkt. Denne faktiske situasjonen er ikke avgjørende, men sier likevel noe om hvordan de regler som er aktuelle i denne saken, oppfattes innen EU.
- (46) De aktuelle bestemmelser i EØS-avtalen er artikkel 31, som gjelder etableringsrett, og artikkel 36 som gjelder tjenester, jf. artikkel 4 som setter forbud mot enhver forskjellsbehandling på grunnlag av nasjonalitet.
- (47) Selv om den ankende part påberoper både artikkel 31 og artikkel 36, har begge parter for Høyesterett gitt uttrykk for at det er artikkel 31 om fri etableringsrett, som er den mest relevante av bestemmelsene, jf. også artikkel 4. Det spiller imidlertid ingen rolle hvilken av bestemmelsene som vurderingen skjer i forhold til. Etter de aktuelle bestemmelser vil det være et vilkår for brudd på EØS-avtalen at ensartede situasjoner behandles ulikt uten at dette kan gis en saklig begrunnelse.
- (48) Jeg nevner da først at reglene i merverdiavgiftsloven er nøytrale for så vidt gjelder selskapenes nasjonalitet. Når spørsmålet om diskriminering av utenlandsk datterselskap uten virksomhet i Norge likevel reises, er det fordi det utenlandske datterselskap dels sammenlignes med et datterselskap med virksomhet i Norge og dels med en filial som morselskapet kan etablere alternativt til det utenlandske datterselskap. I begge disse relasjoner kan det etter mitt syn konstateres at det ikke er tale om sammenlignbare situasjoner i forhold til merverdiavgift. Når det gjelder utenlandsk datterselskap viser jeg til at EU's 6. direktiv av 17. mai 1977 i artikkel 4 nr. 4, jf. også artikkel 2 nr. 1, uttrykkelig forutsetter at fellesregistrering bare kan skje for selskaper som er etablert i registreringslandet.
- (49) Jeg finner det i forhold til den alternative etablering av filial, tilstrekkelig å vise til Høyesteretts avgjørelse i Invensys saken, Rt. 2006 side 404 avsnittene 50 og 51:
- ”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.”**
- (50) Vilkåret om virksomhet i Norge for at et utenlandsk selskap skal kunne inngå i en gruppe som fellesregistreres i merverdiavgiftsmanntallet, er ikke i strid med EØS-avtalen.
- (51) Anken har ikke ført frem, og de ankende parter må i samsvar med hovedregelen i tvistemålloven § 180 første ledd erstatte statens omkostninger for Høyesterett. Saksomkostningsbeløpet fastsettes i overensstemmelse med den fremlagte omkostningsoppgave til 70 000 kroner, som i sin helhet utgjør salær.

(52) Jeg stemmer etter dette for denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler ASA Debito Limited, Olympia Capital ASA, Aktiv Kapitaladministrasjon AS, Aktiv Kapital AS og Thames Credit Limited en for alle og alle for en til staten ved Skattedirektoratet 70 000 – syttitusen – 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.

(53) Dommer **Øie:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.

(54) Dommer **Stang Lund:** Likeså.

(55) Dommer **Matningsdal:** Likeså.

(56) Dommer **Lund:** Likeså.

(57) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Lagmannsrettens dom stadfestes.
2. I saksomkostninger for Høyesterett betaler ASA Debito Limited, Olympia Capital ASA, Aktiv Kapitaladministrasjon AS, Aktiv Kapital AS og Thames Credit Limited en for alle og alle for en til staten ved Skattedirektoratet 70 000 – syttitusen – 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.

Riktig utskrift bekreftes: