

Sakskostnader i skatte- og avgiftssaker:

Det kan være dyrt å ha rett

I artikkelen ser vi på de lovreglene som gjelder for kostnadsdekning i skatte- og avgiftssaker. Gjennomgangen viser at det er behov for endringer, slik at ikke den enkelte skatte- og avgiftspliktige må bære den økonomiske belastningen ved avklaring av tvilsomme skatte- og avgiftsspørsmål.

Artikkelen er forfattet av:



Advokat
Atle Erling Lunder
Partner Arntzen de Besche



Advokat
Rune Tjomsås Andersen
Partner Arntzen de Besche

Vi ser på kostnadsdekningen både under forvaltningsbehandlingen og for domstolen.

Når staten velger å avklare tvilsomme rettsspørsmål gjennom domstolsbehandling i stedet for å klargjøre reglene gjennom lovbehandling, bør staten etter vårt syn bære kostnadene for dette fullt ut, uavhengig av resultatet i den enkelte sak. En gylden anledning for dette er det pågående arbeidet med ny skatteforvaltningslov.

Lovreglene om kostnadsdekning dekker ikke alle stadier av forvaltningsbehandlingen, for eksempel stadiet før førsteinstansvedtaket. De kostnadene som ikke blir dekket, er typisk de kostnadene som pådras under et bokettersyn. Siden skatte- og avgiftspliktige i denne fasen kan ha pådratt seg betydelige omkostninger, vil vi i artikkelen også omtale muligheten for dekning av sakskomkostninger på erstatningsrettslig grunnlag.

Videre vil det i skatte- og avgiftssaker regelmessig ilegges tilleggsskatt/-avgift. Tilleggsskatt/-avgift regnes som «straff»

etter den Europeiske Menneskerettskonvensjon (EMK), og forvaltningens forhåndsvarsel om at slikt tillegg vurderes, anses som en «straffesiktelse». EMK gir ved straffesiktelser en del rettigheter for skatte- og avgiftspliktige, og vi vil i artikkelen derfor komme inn på EMKs betydning for å få dekket advokatkostnader på de ulike stadiene; fra forhåndsvarsel («straffesiktelsen») til domstolens endelige opphevelse av «straffen».

I et komplekst skatte- og avgiftssystem er det ikke til å unngå at det i tillegg til løpende administrasjon også kan oppstå uenighet med skatte- og avgiftsmyndighetene om hva som er riktig skatte- og avgiftsberegning og -oppgjør. Uenighetene kan bestå også etter en dialog mellom partene, uten at det er opplagt at det standpunkt myndighetene inntar er det korrekte. Bør skatte- og avgiftsmyndighetene da fastholde sitt standpunkt, eller bør det foretas en klargjøring av regelverket slik at tvilen fjernes? I sistnevnte tilfelle vil en eventuell strengere forståelse som skatte- og avgiftsmyndighetene har, først få virkning når regelverket eller praksis endres. Kostnadene med avklaringsprosessen blir da i hovedsak båret av det offentlige, og ikke av den enkelte skatte- og avgiftspliktige gjennom sakskostnader. Etter det vi er kjent med, finnes det ingen offentlig, oppdatert statistikk på hvordan det går når skatte- og avgiftsmyndighetenes forståelse utfordres, men «statistikk fra Skattedirektoratet viser at skatteklagenemndene i 2011 behandlet 3829 saker. Skattyter fikk fullt medhold i 982 saker og delvis medhold i 685 saker. De tilsvarende tall for 2009 og 2010 var henholdsvis 3126 og 3712 klagesaker, hvorav skattyter

fikk fullt medhold i 617 og 694 saker og delvis medhold i 652 og 767 saker.»¹

Det er nærliggende å anta at dette bildet ikke har endret seg vesentlig de siste årene. I de sakene der skattyter/avgiftspliktig ikke får medhold i klageomgangen, vil neste steg eventuelt være domstolen. Ved vurderingen av om skattekontorets forståelse skal utfordres, må selskapene blant annet ta hensyn til at en slik prosess kan være svært ressurskrevende. Mange lar saken ligge fordi den økonomiske risikoen blir for stor. Dette både fordi en som hovedregel må bære både egne og det offentliges kostnader dersom en ikke når frem med sitt syn, men også som følge av at skatte- og avgiftspliktige som faktisk når frem, enten helt eller delvis, ikke får dekket sine pådratte kostnader fullt ut. I et slikt perspektiv er det klart at kostnadene ved å få avklart hva som er den riktige forståelsen av skatte- og avgiftsreglene kan utgjøre et rettssikkerhetsproblem.

Ligningsloven § 9–11 og forholdet til forvaltningsloven § 36

Ligningsloven § 9–11

Det følger av ligningsloven § 9–11 nr. 1 at:

«Når skatteklagenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal skattekontoret tilkjenne skattyteren helt eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader. Det samme gjelder når skattekontoret i medhold av § 9–8 nr. 1 annet punktum endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren. Skattyteren må fremme krav om dekning av sakskost-

¹ Finansdepartementets høringsnotat 28. januar 2013 om endringer i ligningsloven side 3.



SAKSKOSTNADER: Når skatteklagenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal skattekontoret tilkjenne skattyteren full eller delvis dekning av saks kostnader fra statskassen.

nader innen tre uker etter at meldingen om vedtaket er kommet fram.»

En tilsvarende bestemmelse finnes i forvaltningsloven § 36. Det er ikke åpenbart at det er behov for en særlig bestemmelse i ligningsloven om dekning av saks kostnader ved siden av den generelle bestemmelsen i forvaltningsloven. Vi vil gjennomgå forvaltningsloven § 36 nedenfor under punktet Forvaltningsloven § 36. Vilkårene for å få tilkjent saks kostnader etter ligningsloven er «ansett som noe strengere enn vilkårene etter forvaltningsloven».²

Bestemmelsen i ligningsloven § 9–11 gjelder etter ordlyden kun for «ligningsavgjørelse», men fra og med skatteåret 2013 gis ligningsloven § 9–11 tilsvarende virkning for eiendomsskattesaker.³ Finansdepartementet slo i en uttalelse i 1997 fast at ligningsloven § 9–11 ikke omfattet avgjørelser fra Klagenemnda for petroleums skatt.⁴ Petroleums skatteloven er senere endret, og det følger nå av § 6 nr. 1 b) siste ledd at:

«Når Klagenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for den skattepliktige, skal Oljeskattekontoret tilkjenne den skattepliktige hel eller delvis dekning av saks kostnader. Den skattepliktige kan påklage Oljeskattekontorets saks kostnadsavgjørelse

til Klagenemnda. Ligningsloven § 9–11 gjelder tilsvarende.»

Vilkår for krav om dekning av saks kostnader etter ligningsloven § 9–11

Etter ligningsloven § 9–11 «skal skattekontoret... tilkjenne hel eller delvis dekning av... saks kostnader» (vår understreking) forutsatt at «kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv».⁵ Det er følgende fire vilkår som alle må være oppfylt:

- i. Saks kostnadene må være vesentlige
- ii. Saks kostnadene må være pådratt med god grunn
- iii. Det er urimelig at skattyter må dekke kostnadene selv
- iv. Skattyter må fremme krav om dekning av saks kostnader

Skattedirektoratet har utarbeidet retningslinjer av 20. mai 2009 for praktisering av vilkårene. Disse retningslinjene bygger i stor grad på uttalelser i ligningslovens forarbeider,⁶ som vi viser til i det følgende. Det er en forutsetning for dekning av saks kostnader etter ligningsloven § 9–11 at det er skattyterens egne kostnader.⁷

Vesentlighetskravet

Finansdepartementet slår i forarbeidene til ligningsloven fast at:⁸

«Eget arbeid, porto, lokale reiser og fravær vanskelig vil kunne anses som vesentlige kostnader. Den viktigste kostnadsart som kommer i betraktning, vil trolig være honorar til sakkyndig bistand.» Saks kostnader «må normalt overstige 3 000 kroner for at de skal anses som vesentlige».⁹ Når skattyter på grunn av sakens omfang og kompleksitet innhenter sakkyndig bistand fra f.eks. advokat, revisor eller regnskapsfører, vil vesentlighetskravet så godt som alltid være oppfylt.

Med god grunn

Selv om kostnadene er vesentlige, må de være pådratt «med god grunn». Det er sjelden omtvistet at skattyter i en komplisert skatte- eller avgiftssak har behov for sakkyndig bistand og at kostnadene derfor er pådratt med god grunn. For enklere saker påpeker likevel Finansdepartementet¹⁰ at «hvis skattyteren kunne gjort arbeidet selv, eller fått den nødvendige veiledning på ligningskontoret», så vil ikke kostnader til sakkyndig bistand anses å være pådratt med god grunn.

Urimelig at skattyteren dekker kostnadene

I det overveiende antall saker er det likevel først og fremst det tredje vilkåret som kan reise tvil og være vanskelig å praktisere: Det ville være urimelig at skattyteren måtte dekke kostnadene selv. Det er ikke tilstrekkelig at en avgjørelse i en lignings sak viser seg å være uriktig i sitt innhold.

⁹ Lignings-ABC 2014/15 side 440 punkt 2.2.2.
¹⁰ Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 120, annen spalte.



STRAFF: Tilleggsskatt-/avgift regnes som «straff» etter den Europeiske Menneskerettskonvensjon.

² Prop. 38 L (2015–2016) side 73, annen spalte, tredje hele avsnitt

³ Eiendomsskatteloven § 29 ble endret ved lov 22. juni 2012 nr. 44.

⁴ Utv. 1997 side 1085 .

⁵ Ligningsloven § 9-11 nr. 3, jf. nr. 4.

⁶ Ot.prp. nr. 29 (1978–79).

⁷ Rt. 2015 side 289.

⁸ Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 120, annen spalte.

Finansdepartementet belyser i Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 120–121 de enkelte vilkår for å få dekket sakskostnader, og uttaler bl.a. følgende:

«Rimelighetskravet betyr altså at skattyteren må ha gjort det som med rimelighet kan ventes av ham for å bistå med sakens opplysning. Dertil betyr det at skattyteren må ha vært utsatt for noe som ikke hører til dagens orden. Det behøver ikke være vilkårlige eller klare feil, men det må være noe ekstraordinært, som f. eks. et sammen treff av uheldige omstendigheter, slik at han har rimelig grunn til å føle seg forurettet over de kostnader han er blitt påført uten skyld.»

Problemstillingen er når det vil være «urimelig» at skattyteren selv må dekke sakskostnadene når en ligningsavgjørelse endres til hans gunst og de øvrige vilkårene er oppfylt. Her må det foretas en konkret helhetsvurdering, der både skattyterens og ligningsmyndighetens forhold tas i betraktning. Skattedirektoratet legger i brev 31. oktober 2006 til Finansdepartementet til grunn at «det normalt skal tilkjennes dekning av sakskostnader når saken utelukkende har dreid seg om rettslige vurderinger og skattyter har presentert et korrekt og fullstendig faktum. Forutsetningen for at sakskostnader skal tilkjennes, er at ligningsmyndighetene har hatt en feil oppfatning av rettsreglene eller har bedømt faktum uriktig og dermed kan bebreides for sakens tidligere løsning». Finansdepartementet foretar i sitt svar 6. juli 2007 til Skattedirektoratet¹¹ en bred gjennomgang av rettskildene, og konkluderer som følger:

«... Forutsetningen for at sakskostnader skal tilkjennes er at ligningsmyndighetene har hatt en feil oppfatning av rettsreglene eller bedømt faktum uriktig og dermed også kan bebreides for sakens tidligere løsning. Dette vil åpenbart være tilfelle der ligningsmyndighetene har gjort en «klar feil», men det kan ikke oppstilles som et vilkår at feilen må ha vært «klar.»

Der nemnda endrer skjønnsutøvelsen til skattyters gunst, er det ikke like klart at det vil være urimelig om skattyter dekker sakskostnadene selv. Her kan man ikke på samme måte som i avsnittet over si at ligningsforvaltningen har begått en feil.

Vi legger til grunn at disse anvisningene er fulgt opp i ligningspraksis.

Spesielle hensyn

I enkelte saker kan det likefullt gjøre seg gjeldende spesielle hensyn som gjør at skattyter har krav på dekning av sakskostnader selv om en streng anvendelse av Finansdepartementets anvisninger i utgangspunktet ikke nødvendigvis skulle tilsi det.

Sivilombudsmannens avgjørelse i sak 2011/2238 er et eksempel på en slik sak. I den saken hadde Skatt Sør gjennomført et bokettersyn i en liten, nyetablert virksomhet. Skatt Sør fant at selskapet hadde utbetalt diettgodtgjørelse til selskapets eneste ansatte uten at de formelle legitimasjonskravene i trekkforskriften var fullt ut oppfylt, og foretok etterberegning av arbeidsgiveravgift til tross for at det ikke var tvilsomt at diettgodtgjørelsen ellers var dokumentert og rettmessig. Selskapet innhentet bistand fra advokat og fikk medhold av skatteklagenemnda slik at etterberegningen bortfalt. Kravet om sakskostnader ble imidlertid ikke tatt til følge. Sivilombudsmannen fant dette urimelig, og uttalte følgende¹²:

«Likevel synes skattekontoret helt å ha utelatt å vurdere regelanvendelsen på dette punktet i saken ut i fra et veiledningsperspektiv. Jeg finner det ikke nødvendig å gå nærmere inn på i hvilken utstrekning skattekontoret bør bebreides for dette. Avgjørende for meg er at det, alle forhold tatt i betraktning, fremstår som urimelig om A selv må dekke kostnadene virksomheten pådro seg for å få endret punkt 2.3.2 i skattekontorets vedtak. Jeg har da lagt vesentlig vekt på den nyetablerte skattyterens bestrebelsel for at regnskapet skulle være riktig ført, både reelt og formelt.»

Reglene i ligningsloven § 9–11 og praktiseringen av disse må nødvendigvis som utgangspunkt være klare og konsekvente, blant annet for å sikre lik behandling av likeartede saker. Men Sivilombudsmannens vurderinger både i saken referert ovenfor og i andre saker, viser at det samtidig bør være rom for et fornuftig skjønn fra ligningsmyndighetenes side når det foreligger særlige forhold i en sak. En rent mekanisk regelanvendelse er lite heldig og kan etter vårt syn neppe ha vært lovgivers intensjon. Sivilombudsmannens regelforståelse fremstår som både rimelig og riktig; når skattekontoret burde ha forstått at en streng regelanvendelse kan ha en side mot veiledningsplikten overfor den konkrete skattyteren, fremstår det som lite skjønn-

somt at skattyter henvises til selv å dekke kostnadene til advokat som faktisk ledet til opphevelse av etterberegningen.

Hvilke kostnader som kan kreves dekket

Kostnader for å fremme klagesaken kan kreves dekket. Når skattekontoret endrer sitt vedtak til skattyters gunst under den forberedende saksbehandlingen for skatteklagenemnda,¹³ kan det kreves dekning for kostnader pådratt for å fremme klagesaken.¹⁴ Kostnader som skattyter har pådratt seg i forbindelse med ordinær ligning, kan ikke kreves dekket etter bestemmelsen i ligningsloven § 9–11. Sivilombudsmannen uttaler likeledes at sakskostnadskravet ikke gjelder kostnader til å imøtegå varsel om endring av ligning.¹⁵

Lignings-ABC 2014/15 presiserer¹⁶ at dersom «skatteklagenemnda eller Riksskatteklagenemnda [endrer] en avgjørelse til skattyters gunst som følge av kritikk fra Sivilombudsmannen, kan også kostnader i forbindelse med klagen til Sivilombudsmannen kreves dekket, hvis vilkårene for øvrig er oppfylt.» Derimot kan skattyter ikke i medhold av bestemmelsen i ligningsloven § 9–11 kreve dekket sakskostnader som allerede er tilkjent skattyter i en forutgående retts sak eller som er hensyntatt i et forlik. Det ville ha medført dobbel kostnadsdekning for skattyter.

Lignings-ABC 2014/15 side 441 inneholder for øvrig en opplisting av noen relativt typiske kostnader som skattyter etter ligningspraksis ikke kan kreve dekket:

- kostnader pådratt under ordinær ligningsbehandling eller endringssak for skattekontoret, og/eller
- kostnader pådratt ved å fremsette kravet om dekning av sakskostnader
- tapt arbeidsfortjeneste
- verdi av eget arbeid
- kostnader eller tap skattyteren er påført på grunn av at han har måttet innrette seg etter den tidligere avgjørelsen, f.eks. fordi han hatt kostnader til bankgaranti ved sikkerhetsstillelse.

Skattyter kan som utgangspunkt heller ikke kreve dekket sine kostnader etter ligningsloven § 9–11 hvis skattekontoret tar opp og avgjør en endringssak uten klage etter ligningsloven § 9–5, med mindre skattekontoret endrer en lignings-

¹³ Ligningsloven § 9-8 nr. 1 annet punktum.

¹⁴ Ligningsloven § 9-11 nr. 1 annet punktum og Lignings-ABC 2014/15 side 441 punkt 2.3.

¹⁵ SOM-2011-3014.

¹⁶ Side 441, punkt 2.3.

¹¹ Utv. 2007 side 1266.

¹² Sivilombudsmannens avgjørelse punkt 3, siste avsnitt.



KOSTNADER for å fremme klagesaken kan kreves dekket.

avgjørelse som følge av en domstolsavgjørelse.¹⁷

Skattyter vil i de aller fleste tilfellene pådra seg kostnader til juridisk bistand i saker som det refereres til like ovenfor. Kostnadene størrelse vil variere ut fra sakens art og kompleksitet, men felles er at staten ved sin handlemåte forårsaker at skattyter pådrar seg kostnader. Selv om skattyter ikke kan kreve kostnadene dekket etter bestemmelsen i ligningsloven § 9–11, antar vi at kostnadene etter omstendighetene vil kunne kreves dekket på erstatningsrettslig grunnlag.

Forvaltningsloven § 36

Det følger av forvaltningsloven § 36 første ledd at:

«Når et vedtak blir endret til gunst for en part, skal han tilkjennes dekning for vesentlige kostnader som har vært nødven-

dige for å få endret vedtaket, med mindre endringen skyldes partens eget forhold eller forhold utenfor partens og forvaltningens kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det.»

Forvaltningsloven § 36 er en generell saks-kostnadsbestemmelse, og får anvendelse for blant annet saker om merverdiavgift og særavgifter. Det fremgår av det gjengitte at partenes saks-kostnader skal dekket der ikke særlige forhold taler imot, og at kostnadene skal dekket fullt ut så lenge de er vesentlige og har vært nødvendige for å endre vedtaket.

Ifølge forarbeidene er hovedbegrunnelsen for bestemmelsen at det er rimelig at det offentlige dekker de utgifter som en person pådrar seg for å få endret uriktige forvaltningsvedtak.¹⁸ Etter endringen i bestemmelsens ordlyd i 1995, gjelder dette uavhengig av om vedtaket anses ugyldig eller ikke.

Det fremgår av forarbeidene til forvaltningsloven § 36 at vesentlighetskriteriet er oppstilt for å markere at små, sedvanlige utgifter f.eks. til porto og tap ved tidsspill bør bæres av parten selv.¹⁹ Som vesentlige kostnader regnes i første rekke utgifter til advokat eller annen sakkyndig bistand.²⁰

Hva som er «nødvendig» beror blant annet på en vurdering av partens subjektive oppfatning av hva som må til for å få endret vedtaket. Av betydning vil være hvorvidt det var «forståelig» at parten pådro seg de aktuelle utgiftene.²¹ Advokat-kostnader faktureres som oftest i sin helhet løpende fra advokatfirmaet til parten, og er således endelig pådratt for parten. Når salærnivået er i samsvar med advokatforeningens alminnelige retningslinjer, skal dette legges til grunn ved det offentliges dekning av partens kostnader etter forvaltningsloven § 36.²²

Krav om dekning av saks-kostnader må fremsettes innen tre uker etter at melding om endringsvedtaket har kommet frem til parten. Kravet avgjøres av det forvaltningsorganet som fattet vedtak om endring. Merverdiavgiftsloven § 19–2 oppstiller imidlertid en særregel om at skattekontoret avgjør om det skal tilkjennes saks-kostnader etter forvaltningsloven § 36 dersom Klagenemnda for merverdiavgift har endret et vedtak til gunst for klager.

Forslag til ny skatteforvaltningslov

Finansdepartementet sendte 21. november 2014 på høring et forslag om en ny skatteforvaltningslov. Det uttrykte formålet er et enklere og mer brukervennlig regelverk, og styrking av skattyternes rettssikkerhet. Høringsfristen var 2. mars 2015.

I høringsutkastet foreslo Finansdepartementet en egen bestemmelse som gir rett for den et enkeltvedtak retter seg mot til helt eller delvis å få dekket kostnader vedkommende har pådratt seg i forbindelse med endring av vedtak (lovutkastet § 5–10). Dette skal gjelde uavhengig av årsaken til at vedtaket endres. Den som vedtaket retter seg mot, skal kunne få dekket kostnader som er pådratt i forbindelse med den forvaltningsmessige behandlingen, også i de tilfeller årsaken til at vedtaket endres er at endringen er pålagt i retts-

¹⁹ Inst. O XXII (1968–69) side 5 annen spalte og Ot.prp. nr. 3 (1976–77) side 102.

²⁰ Ot.prp. nr. 27 (1968–69) side 47 og Ot.prp. nr. 3 (1976–77) side 102 første spalte.

²¹ Ot.prp. nr. 3 (1976–77) side 101.

²² Brev 10. juni 1979 fra Justisdepartementets Lovavdeling til Skattedirektoratet (ref. nr.: 2230/79 E KE/sn).

¹⁷ Ligningsloven § 9-11 nr. 3 og Lignings-ABC 2014/15 side 439.

¹⁸ Ot.prp. nr. 3 (1976–1977) side 101.



MÅLSETTING: Ny skatteforvaltningslov har som målsetting å gi et enklere og mer brukervennlig regelverk og styrking av skattyternes rettsikkerhet.

kraftig dom. Videre foreslo departementet at avgjørelse om dekning av sakskostnader kan påklages etter de alminnelige klage-reglene i lovforslaget.

Finansdepartementet fremmet 11. desember 2015 Prop. 38 L (2015–2016) Lov om skatteforvaltning. I proposisjonen opprettholder departementet forslaget i høringsnotatet som beskrevet ovenfor, og foreslår en bestemmelse om sakskostnader i skatteforvaltningsloven § 5–9. Den foreslåtte bestemmelsen bygger på forvaltningsloven § 36 første ledd. Finansdepartementet foreslår fire vilkår for å tilkjenne dekning av sakskostnader som alle må være oppfylt:

- Sakskostnadene har vært vesentlige
- Sakskostnadene har vært nødvendige for å få endret vedtaket
- Endringen skyldes ikke eget forhold hos den vedtaket retter seg mot eller forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, og det foreligger ikke andre særlige forhold som taler mot dekning av sakskostnader
- Den (endrings)vedtaket retter seg mot må fremme krav om dekning av sakskostnader

Finansdepartementet uttaler at vilkårene i utgangspunktet er ment å ha samme innhold som tilsvarende formuleringer i forvaltningsloven § 36, «men bestemmelsen

må også tolkes i lys av at de skattepliktige selv er gitt en stor del av ansvaret for sakens opplysning på skatteforvaltningsområdet. Det vil for eksempel ikke kunne tilkjennes sakskostnader for kostnader som den skattepliktige har pådratt seg før førsteinstansens vedtak ble fattet.»²³ Skattyters opplysningsplikt i skattesaker favner vidt, og det vil med stor sannsynlighet regelmessig oppstå spørsmål om en kostnad har vært nødvendig for å få endret et vedtak og derfor er dekningsberettiget etter § 5–9, eller om kostnaden tvert om må anses pådratt i forbindelse med skattyters opplysningsplikt slik at den ikke kan kreves dekket etter skatteforvaltningsloven § 5–9. Det ville ha vært lovteknisk vanskelig å løse dette spørsmålet på en god måte gjennom en generell bestemmelse i § 5–9, men det er likevel etter vårt syn ikke heldig at den nye skatteforvaltningsloven på dette punkt viderefører en uheldig side ved ligningsloven.

Forslaget til § 5–9 i skatteforvaltningsloven utvider den materielle adgangen til dekning av sakskostnader på to punkter sammenlignet med gjeldende § 9–11 i ligningsloven. Lovforslaget § 5–9 gjelder ikke kun ved endring av skattefastsettingen, men ved endring av alle avgjørelser som er enkeltvedtak. Dessuten gir bestem-

melsen også adgang for dekning av sakskostnader for tredjeparter som får endret et enkeltvedtak. Det gjenstår å se i hvor stor grad utvidelsene får noen reell praktisk betydning, men prinsipielt er utvidelsene etter vårt syn både viktige og riktige.

Finansdepartementet presiserer at forslaget til § 5–9 i utgangspunktet gir rett til dekning av sakskostnader ved endring av ethvert vedtak om skattefastsetting, forutsatt at de kumulative vilkårene er oppfylt. Departementet presiserer imidlertid at «etter departementets syn skal det likevel svært mye til før sakskostnader tilkjennes etter at myndighetene har endret en skjønnsfastsetting».²⁴ Dette fordi det er et vilkår for dekning av sakskostnader at endringen ikke skyldes den skattepliktiges eget forhold; skjønnsfastsetting skjer når den skattepliktige ikke har oppfylt sin opplysningsplikt. Dette er en videreføring av gjeldende rett.

Finansdepartementet presiserer at det som hovedregel skal tilkjennes full dekning for kostnader etter skatteforvaltningsloven § 5–9, men tilføyer at «dekningen kan avkortes i spesielle tilfeller hvor kostnadene virker urimelig høye vurdert ut fra sakens art og forløp».²⁵ Som eksempel peker departementet på en situasjon hvor skattyter har hatt bistand fra advokat som har brukt klart mer tid på saken enn det som fremstår som rimelig. Vi er ikke uenige i dette, men etter vårt syn bør det utvises varsomhet før hovedregelen om full dekning fravikes. Kostnadene utgjør et økonomisk tap for den vedtaket retter seg mot, og at tapet har oppstått som følge av en feil hos skatte- og avgiftsmyndighetene. Det kan også være vanskelig for vedtaksorganet å vurdere hvor mye arbeid som rent faktisk var nødvendig fra advokatens side for å oppnå et vedtak i klagers favor.

Krav om dekning av sakskostnader må etter lovforslaget fremsettes innen seks uker etter at melding om endringsvedtaket har kommet frem til parten. Dette er en utvidelse i forhold til gjeldende rett, da fristen er tre uker både etter ligningsloven § 9–11 og forvaltningsloven § 36. Kravet skal etter lovforslaget avgjøres av det forvaltningsorganet som fattet vedtak om endring, bortsett fra i saker hvor fastsetningsvedtaket avgjøres av en nemnd. I så fall er det skattekontoret som avgjør sakskostnadsspørsmålet i første instans.

²⁴ Prop. 38 L (2015–2016) side 75, første spalte, siste avsnitt.

²⁵ Prop. 38 L (2015–2016) side 75, annen spalte, annet hele avsnitt.

²³ Prop. 38 L (2015–2016) side 75, første spalte, første hele avsnitt.

Tvistelovens regler

Hovedregel om vunnet fullt ut eller i det vesentlige

Hovedregelen etter tvisteloven følger av § 20–2; en part som har vunnet saken, har krav på full erstatning for sine sakskostnader fra motparten. Det følger videre at saken er vunnet dersom parten har fått medhold fullt ut eller i det vesentlige, eller hvis motpartens sak er avvist eller hevet av ulike grunner.

Dette utgangspunktet modifiseres noe ved at i tilfeller der tungtveiende grunner gjør det rimelig, kan motparten helt eller delvis fritas for erstatningsansvar. Relevante momenter følger av § 20–2 tredje ledd, som riktignok ikke er en uttømmende liste. Her legges det blant annet vekt på hvorvidt det var god grunn til å få saken prøvd fordi den var tvilsom, om den vinende parten kan bebreides at det kom til sak, har avslått et rimelig forlikstilbud eller for eksempel om saken er av velferdsmessig betydning. Det er viktig å påpeke at dette er en unntaksregel, som ikke skal undergrave det klare utgangspunktet om at den som vinner saken skal få dekket sakskostnadene.

Konsekvensen av at et skatte- eller avgiftsvedtak kjennes ugyldig av domstolen, er at vedtaket oppheves for den delen som er ugyldig. Det er ikke dermed gitt at et eventuelt nytt vedtak blir bedre enn det som retten kjente ugyldig. Det må likevel være klart at det avgjørende for sakskostnadsspørsmålet er hvorvidt parten har fått medhold i sin påstand. Dersom skatte- eller avgiftsmyndighetene senere fatter et nytt vedtak som heller ikke er til gunst for parten, var det opprinnelige vedtaket like fullt ugyldig.

Medhold av betydning – tungtveiende grunner

Tvisteloven har også en bestemmelse i § 20–3 som gir en part som har fått medhold av betydning mulighet til å få tilkjent sakskostnader av motparten, helt eller delvis, hvis tungtveiende grunner tilsier det. Her kommer også hovedregelen der ingen av partene vinner saken indirekte til uttrykk; da bærer hver part sine egne kostnader.

Når en part kan sies å ha fått medhold av betydning, kan ikke motparten samtidig ha vunnet saken ved å ha fått medhold i det vesentlige. Disse alternativene utelukker hverandre. Det betyr ikke at den par-

ten som kommer dårligst ut ikke kan ha fått medhold av betydning.

Det er lagt til grunn at terskelen for å få tilkjent sakskostnader ved «medhold av betydning» skal ligge høyt. Dette er bakgrunnen for at det kreves tungtveiende grunner for å tilkjenne sakskostnader på dette grunnlaget.

Dekning uavhengig av sakens utfall

Tvisteloven oppstiller en snever mulighet til å få tilkjent dekning av sakskostnader uavhengig av om saken er vunnet eller tapt. Etter tvisteloven § 20–4 kan sakskostnader tilkjennes på tross av at saken er tapt. Dette kan være av betydning for den problemstillingen vi reiste innledningsvis, hvor det ble påpekt at stor økonomisk risiko knyttet til å gå til sak ikke er forenlig med rettsikkerhetshensyn. Dersom en part risikerer store økonomiske tap ved domstolsbehandling, vil terskelen for å få avklart tvilsomme spørsmål være høy. Samtidig fremstår det som noe betenkelig at staten skal få avklart tvilsomme spørsmål i domstolene på den skatte- og avgiftspliktiges regning.

Vilkår

Det følger av § 20–4 at en part, uavhengig av sakens utfall, helt eller delvis kan tilkjennes sakskostnader:

- når saken er reist uten fyllestgjørende grunn, og parten snarest godtar kravet,
- når saken heves på grunn av forhold utenfor partens kontroll, og det er klart at parten ellers hadde vunnet saken, eller
- i den utstrekning kostnadene skyldes motpartens forsømmelser.

Tvisteloven § 20–4 ble vurdert i dommen inntatt i Rt. 2009 side 1400. Her uttaler Høyesterett at bestemmelsen får anvendelse der de øvrige sakskostnadsreglene ikke passer. Vi ser at bestemmelsen fungerer som en slags sikkerhetsventil som skal fange opp tilfeller som ikke rimelig hører hjemme i de andre bestemmelsene.

Tvisteloven § 20–4 bokstav c skiller seg fra reglene som fulgte av den nå opphevede tvistemålsloven ved at det tidligere krevdes kvalifisert klanderverdige forhold for at det ble lagt til grunn at en part kunne bebreides. I Rt. 2009 side 380 viser Høyesterett til at vurderingen av om en part kan bebreides slik at sakskostnader kan tilkjennes etter § 20–4, må bygge på objektive kriterier. Det gjelder et alminnelig aktsomhetskrav i denne sammenhengen. Det er

nok at det er pådratt kostnader som en med rimelig grunn kunne vært foruten.

Det har vært hevdet at bokstav c også kan komme til anvendelse for kostnader pådratt før sak reises. Høyesterett kommenterer dette i Rt. 2011 side 1294, der retten viser til at bestemmelsen primært tar sikte på forsømmelser under saken. I denne saken fant Høyesterett at lagmannsretten hadde bygget på en uriktig forståelse av bestemmelsen, all den tid de hadde tilkjent sakskostnader på bakgrunn av pliktbrudd som knyttet seg til sakens realitet. Det er ikke grunnlag for å tilkjenne sakskostnader etter denne bestemmelsen på bakgrunn av forsømmelser knyttet til det underliggende materielle forhold.

Vi ser at ingen av disse alternativene dekker situasjonen der det reises sak på bakgrunn av en uavklart tolkning, og det vises heller ikke til styrkeforholdet mellom partene eller sakens velferdsmessige betydning for en skatte- og avgiftspliktig person.

Det betyr at der ingen av disse vilkårene er oppfylt, og det reises sak på bakgrunn av uavklarte tolkningsspørsmål, må den skatte- og avgiftspliktige søke å unngå sakskostnadsansvar etter § 20–2 (3); tungtveiende grunner gjør det rimelig, med særlig vekt på om saken var tvilsom eller først ble bevismessig avklart etter saksanlegget, eller saken er av velferdsmessig betydning og styrkeforholdet mellom partene tilsier et fritak. Dette fritar likevel kun fra å dekke motpartens kostnader. Sine egne kostnader må parten uansett bære.

Ytterligere alternativ nødvendig?

I skatte- og avgiftssaker må det særlig være alternativet om at saken rettslig sett er tilstrekkelig tvilsom som vil være aktuelt. Dersom saken først ble bevismessig avklart etter saksanlegget, kan det fort skyldes den skatte- og avgiftspliktiges eget forhold, som i så fall ikke kan begrunne fritak. Når det gjelder henvisningen til sakens velferdsmessige betydning og styrkeforholdet, vil dette være aktuelt ved saker om personbeskatning, men mindre aktuelt ved saker om selskapsbeskatning.

På tross av at den skatte- og avgiftspliktige har visse muligheter til å bli fritatt for erstatningsansvar, ser vi at terskelen for å anvende denne bestemmelsen i seg selv utgjør en risiko som må vurderes før det reises sak. Det kan være vanskelig på forhånd å vurdere sjansen for at en domstol,

ved eventuelt tap, vil frita for erstatningsansvar på bakgrunn av at saken var tvilsom. Det kan stilles spørsmål ved om det kunne vært hensiktsmessig å innføre et ytterligere alternativ under tvisteloven § 20–4 for å sikre at tvilsomme spørsmål faktisk kommer opp for retten. Eksempelvis ved at det innføres en mulighet for den skatte- og avgiftspliktige til å bli fritatt for erstatningsansvar uavhengig av resultatet i saken, eventuelt også å få dekket egne omkostninger uavhengig av utfall i saken. Dette må blant annet vurderes i lys av at en alternativ avklaringsprosess gjennom lov-, forskrifts- eller praksisendring er kostnadsfri for den enkelte skattyter.

Utenlandsk lovgivning

Ser vi for eksempel til Sverige og Frankrike, har de der langt på vei sett og vurdert denne problemstillingen i større grad enn hva vi har gjort i Norge. De har også forsøkt å gjøre noe med det. Dette kan blant annet skyldes at de har egne forvaltningsdomstoler, som gjør at behandlingen ofte er lite ressurskrevende. Retten har et utbredt ansvar for sakens utredning, og parten har sjelden andre utgifter av betydning enn utgiftene knyttet til deltakelse i behandlingen.

I Sverige finnes det ingen hjemmel for å bli idømt motpartens sakskostnader. For å øke sjansene for at saker faktisk blir prøvd i rettssystemet, er det i Sverige også muligheter for på forhånd å få tilkjent kostnader som dekker reise og opphold i forbindelse med behandlingen.

På bakgrunn av rettens utvidede ansvar for sakens utredning, dekker partene etter fransk rett i utgangspunktet kostnader til utredninger foretatt av andre enn retten. Ellers kan retten fastsette kostnadene skjønnsmessig.

I Danmark bærer den tapende parten også normalt motpartens sakskostnader, men dansk rett skiller seg fra norsk rett ved at sakskostnadskravet beregnes etter gitte satser. Dette betyr at en part som vurderer å gå til sak i større grad kan forutsi hvilken risiko som tas.

Vi ser at et prinsipp om at økonomiske hindringer ikke også skal være hindringer for å fremme rett, har fått mye større plass i disse lands lovgivning enn i Norge.

Dekning av sakskostnader på erstatningsrettslig grunnlag

Erstatning på subjektivt grunnlag

I rettspraksis og forvaltningspraksis er det flere eksempler på at staten har utvist uaktsomhet i skatte- og avgiftssaker og blitt erstatningsansvarlig på subjektivt grunnlag. Ansvarsgrunnlaget er det offentlige ansvar som arbeidsgiver etter skadeserstatningsloven § 2–1 samt ansvar på alminnelig culpagrunnlag. Skadeserstatningsloven § 2–1 første ledd lyder:

«Arbeidsgiver svarer for skade som voldes forsettlig eller uaktsomt under arbeidstakers utføring av arbeid eller verv for arbeidsgiveren, idet hensyn tas til om de krav skadelidte med rimelighet kan stille til virksomheten eller tjenesten, er tilside-satt.»

Bestemmelsene i ligningsloven § 9–11 og forvaltningsloven § 36 er ikke til hinder for å fremme et slikt erstatningskrav.²⁶

Det offentlige ansvar for feil lovforståelse er i alminnelighet strengt, jf. Høyesterettsdommen inntatt i Rt. 2010 side 291 (Vangen Eiendom). Legalitetsprinsippet, som innebærer at visse offentlige vedtak på grunn av sitt innhold må ha hjemmel i lov, «gjør seg gjeldende med full tyngde på skatterettens område».²⁷ Statens ansvar for feil lovforståelse er således etter vårt syn ytterligere skjerpet på skatterettens område. Sivilombudsmannen uttaler følgende om dette i sak 2011/3014:

I forhold til denne saken, vil det sentrale spørsmålet være om skattemyndighetenes saksbehandling og rettsanvendelse har vært forsvarlig på bakgrunn av den konkrete situasjonen som forelå. Det er avviket fra den forsvarlige handlemåten som eventuelt gir grunnlag for å konstatere uaktsomhet og dermed ansvar. For rettsanvendelsesfeil er det i rettspraksis lagt til grunn at det offentlige ansvar for slike feil er strengt, i alle fall for ugyldige eller ulovhjemlede vedtak, og at rettsvillfarelsen må ha vært unnskyldelig for at det offentlige skal fritas for ansvar»

Særlig om tilleggs-skatt og -avgift

Det som her er sagt om statens ansvar, gjelder etter vårt syn enda mer hvis skatte-

eller avgiftsmyndighetene har varslet eller ilagt tilleggs-skatt eller tilleggsavgift i saker hvor det viser seg at den materielle delen av vedtaket var uhjemlet. Det er vårt syn at staten i slike tilfeller bare rent unntaksvis kan bli hørt med at det forelå unnskyldelig rettsvillfarelse.

Ileggelse av tilleggs-skatt/-avgift anses som straff etter EMK, og utløser rettigheter for skattyter etter EMK artikkel 6. Det må etter vårt syn være et tungtveiende moment når staten eller domstolene skal vurdere skatte- og avgiftspliktiges krav om dekning av pådratte sakskostnader forut for skattekontorets vedtak i endrings-sak. Det vises til nærmere omtale nedenfor.

Kostnadene som er pådratt, utgjør et økonomisk tap for skatte- og avgiftspliktige. Det må foreligge adekvat årsakssammenheng mellom de ansvarsbetingende forhold staten hefter for og skattyters tap (kostnader). I alminnelighet vil skatte- og avgiftspliktiges utgifter knyttet til bistand fra advokat under bokettersyn og varsel om endring av ligning være adekvate og påregnelige. Konsekvensene av endringsvedtaket og nivået på en eventuell tilleggs-skatt vil også underbygge at utgiftene har vært nødvendige.

Erstatning på objektivt grunnlag

Det kan reises spørsmål om staten v/skattekontoret kan være erstatningsansvarlig på objektivt grunnlag for kostnader som nevnt over. I dommen inntatt i Rt. 1987 side 1465 kom Høyesterett til at staten har et objektivt ansvar for ulovhjemlet tvangsmessig tilbakeholdelse i psykiatriske sykehus, og i dommen inntatt i Rt. 2005 side 416 er det lagt til grunn at det samme gjelder for ulovhjemlet tilbakekall av advokatbevilling (avsnitt 29).

I en senere dom²⁸ uttaler Høyesterett (avsnitt 65) om dommen fra 2005 om ulovhjemlet tilbakekalling av advokatbevilling at:

«Nærværende sak dreier seg om en uhjemlet myndighetsutøvelse som fratok A hans mulighet for å utøve sitt yrke, og der avslaget... hadde et pønalt preg. I et slikt tilfelle mener jeg at staten må ha et objektivt ansvar, selv om det også er riktig – som fremhevet av staten – at det dreier seg om et vedtak som staten ikke har truffet i egen interesse.»

²⁶ Se f.eks. Utv. 1996 side 24 (Frostatings lagmannsrett), Utv. 2003 side 1310 (Sivilombudsmannen) samt Sivilombudsmannens årsmelding for 2012 (Dokument 4 (2012–2013)) side 61.

²⁷ Gulatting lagmannsretts rettskraftige dom inntatt i Utv. 2004 side 453 (Prakla). Se også Høyesterettsdommene inntatt i Rt. 1990 side 1293 (Ytterbøl) og Rt. 2005 side 577 (BakerHughes).

²⁸ Rt. 2010 side 291 (Vangen Eiendom).

Selv om Høyesterett i den avgjørelsen også uttaler at «*det ikke gjelder noen generell regel om objektivt ansvar for ulovhjemlet myndighetsutøvelse*», kan vedtakets virkning og pønale formål etter vår mening begrunne et ansvar på objektivt grunnlag også for sakskostnader pådratt i skatte- og avgiftssaker. Dette gjelder særlig i de saker der skattekontoret har ilagt tilleggs katt/-avgift.

Betydningen av EMK

Ovenfor har vi berørt det forhold at vedtak om tilleggs katt/-avgift anses som straff etter EMK, og at det bør få betydning ved vurderingen av om vilkårene for kostnadsdekning er oppfylt. Det gjelder enten kostnadsdekningen vurderes etter de lovreglene som gjelder eller slik kostnadsdekning kreves dekket på erstatningsrettslig grunnlag. Der EMK kommer til anvendelse, kan dette særlig ha betydning for om det vil være «urimelig» å avslå kostnadsdekning, eller om staten har et objektivt erstatningsansvar for kostnader med å imøtegå en «straffesiktelse».

Et annet spørsmål er om EMK artikkel 6 også gir et direkte rettsgrunnlag for å kreve dekning av kostnader. Vi tenker da særlig på EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c som lyder slik:

«Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal ha følgende minsterettigheter:

...

c. å forsvare seg personlig eller med rettslig bistand etter eget valg eller, dersom han ikke har tilstrekkelige midler til å betale for rettslig bistand, å motta den vederlagsfritt når dette kreves i rettfærdighetens interesse.»

En variant av dette spørsmålet ble avklart av Høyesterett i september i HR-2015-1934-A. Skattyter krevde der dekket sine sakskostnader av staten (som motpart i saken) og uavhengig av sakens utfall med henvisning til dette alternativet i EMK.

Høyesterett konstaterte innledningsvis at det er på det rene at illeggelse av tilleggs katt innebærer straffesiktelse i EMKs forstand, slik at de rettighetene konvensjonen gir siktede, må ivaretas under prosessen. Det ble deretter vist til at lagmannsretten under ankeforhandlingen reiste spørsmål om retten til vederlagsfri bistand etter konvensjonen overhodet kan gjøres

gjeldende som sakskostnadskrav mot motparten. Skattyter sa seg enig i at retten til vederlagsfri bistand er et krav mot det offentlige, men anførte at i og med at kravet ikke dekkes av den gjeldende nasjonale ordning for retts hjelp samtidig som staten er motpart, må kravet kunne tas opp som et sakskostnadskrav. Høyesterett gjenga så følgende fra lagmannsrettens begrunnelse for ikke å tilkjenne sakskostnader på dette grunnlaget:

«Lagmannsretten er ikke enig i dette... Retts hjelp etter EMK er det staten som skal svare for og ikke motparten i den enkelte sak, selv om denne regelmessig vil være staten. Retten ser det videre slik at selv om det materielle grunnlag for kravet er EMK artikkel 6, jf. menneskerettsloven § 2, og ikke retts hjelploven eller straffeprosessloven, må kravet likevel fremmes etter de nasjonale regler om fremgangsmåten for behandling av krav på dekning av salær fra det offentlige. En eventuell motstrid mellom det materielle dekningsomfanget etter EMK artikkel 6 og retts hjelploven, herunder forholdet til retts hjelploven § 4 første ledd første punktum, må etter lagmannsrettens syn løses med utgangspunkt i forrangsbestemmelsen i menneskerettsloven § 3.

Lagmannsretten legger etter dette til grunn at krav om dekning av utgifter etter EMK artikkel 6 må fremmes for fylkesmannen som et krav om etterbevilling til fri sakførsel, jf. retts hjelploven § 16 tredje ledd, jf. § 19, og tar derfor ikke stilling til om vilkårene i EMK artikkel 6 nr. 3 bokstav c for retts hjelp fra det offentlige er oppfylt.... Høyesterett var enig i lagmannsrettens vurdering som la til grunn at skattyter eventuelt måtte søke Fylkesmannen om etterbevilling til fri sakførsel, jf. retts hjelploven § 16 og § 18.

Oppsummering

Når det kan påløpe betydelige ressurser for å utfordre skattekontorets lovanvendelse i et skatte- og avgiftsspørsmål, kan dette utgjøre et retts sikkerhetsproblem. En rekke vedtak blir ikke utfordret selv om det skulle være rimelig grunnlag for dette, fordi ressursbruken knyttet til en slik prosess oppleves som uforholdsmessig stor.

Etter gjeldende regler vil skatte- og avgifts pliktige risikere ikke å få dekket sine kostnader fullt ut selv når vedtaket som angripes oppheves. I tillegg foreligger risikoen for at klageorgan eller en domstol faller ned på skattekontorets tolkningsalternativ,

også når skatte- og avgifts pliktiges alternativ kan fremstå som rimelig. Det skatte- og avgifts pliktige i disse tilfellene kan håpe på, er et fritak fra å dekke statens omkostninger ved domstolsbehandlingen. Dette fritaket har fått en større aktualitet som følge av at staten i større grad setter håndteringen av skatte- og avgiftssaker ut til private advokatfirmaer, hvor salærkrav er større enn om saken hadde blitt ført av Statens eget advokatkontor (Regjeringsadvokaten).

Det er derfor etter vårt syn et behov for å vurdere om skatte- og avgifts pliktige fullt ut skal ha krav på å få dekket sine nødvendige omkostninger til å fremsette innsigelser og klager, særlig når innsigelsen bygger på et rimelig tolkningsalternativ til skattekontorets lovforståelse. Dette er også rimelig sett hen til at alternativ avklaringsprosess gjennom lov, forskrifts- eller praksisendring er kostnadsfri for den enkelte skattyter, og i tillegg kun har virkning fremover. At skattekontoret velger å avklare tvilsomme skatte- og avgiftsspørsmål ved hjelp av domstolen, bør ikke belastes den enkelte skatte- og avgifts pliktige. I denne vurderingen er det naturlig å se hen til hvordan dette er løst i andre land.



DEKNING? Etter gjeldende regler vil skatte- og avgifts pliktige risikere ikke å få dekket sine kostnader fullt ut selv når vedtaket som angripes oppheves.