

land, vil dermed være like. Det betyr at en produsent i avtalelandet må oppfylle de samme kravene for å oppnå preferansetollbehandling som en produsent i Norge/EFTA-land eller EU.

26 frihandelsavtaler

EFTA har pr. i dag 26 frihandelsavtaler, samtidig som ti er under forhandling eller i ratifikasjonsprosessen. Bedrifter som driver import og eksport til land omfattet av flere forskjellige avtaler, må ofte forholde seg til ulike regler og dokumentasjonskrav for hver avtale.

Tilstrekkelig med opprinnelsesdokumentasjon kan spare både importører og eksportører for unødvendige tollutgifter.



Saker fra Skatteklagenemndas behandling – del III 2019

Dekning av sakskostnader

Både selskaper og privatpersoner kan pådra seg særlige sakskostnader ved å få endret en skattesak til egen gunst. Etter skatteforvaltningsloven kan det være grunnlag for å få dekket slike kostnader. Gjennomgangen av skatteklagenemndas praksis på dette området viser at hvilke kostnader som kan dekkes, er gjenstand for konkrete vurderinger.



Seniorskattejurist
Line Solli
Sekretariatet for Skatteklagenemnda



Seniorskattejurist
Ruben Eikeland
Sekretariatet for Skatteklagenemnda

Endret rettsoppfatning

Saken i NS 107/2017 omhandlet et selskap som i skattekontorets vedtak i 2012 fikk avslag på søknad om skattefritak i henhold til skatteloven § 2–32. I 2013 endret Skattedirektoratet syn på rekkevidden av skatteloven § 2–32, noe selskapet oppdaget gjennom egne undersøkelser få år etter. På bakgrunn av selskapets anmodning om

endring av avslagsvedtaket fattet skattekontoret vedtak om skattefrihet i 2016.

Klagen til Skatteklagenemnda omfattet følgende forhold:

1. Klage på avslag om dekning av sakskostnader

Skatteforvaltningsloven § 5–9 første ledd lyder:

«Når skattemyndighetenes enkeltvedtak blir endret til gunst for den vedtaket retter seg mot, skal vedkommende tilkjennes dekning for vesentlige kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket. Dette gjelder likevel ikke dersom endringen skyldes vedkommendes eget forhold eller forhold utenfor vedkommendes og skattemyndighetenes kontroll, eller andre særlige forhold taler mot det».

Ligningsloven hadde regler om sakskostnader i § 9–11. Utformingen av skatteforvaltningsloven § 5–9 ligger nærmere opp til forvaltningsloven § 36, men er tilpasset skatteområdet.

2. Krav om dekning av kostnader tilknyttet klage på avslag på sakskostnader

Skatteklagenemnda ga den skattepliktige medhold i begge kravene.

Når det gjaldt punkt 1, mente skattekontoret at det ikke forelå rettslig grunnlag for å dekke sakskostnadene, og pekte på at den skattepliktige kun kan få dekket sakskostnadene sine når vedtakskompetansen ligger hos Skatteklagenemnda.¹ I denne saken hadde skattekontoret selv endret vedtaket.

Det ble lagt til grunn at endringsvedtaket ble gjort på skattekontorets initiativ, idet klagefristen i alle tilfelle var utløpt.

Skatteklagenemnda pekte på at vilkårene i skatteforvaltningsloven § 5–9 var oppfylt ved at skattekontorets vedtak fra 2012 var endret til selskapets gunst.

Sekretariatet kunne ikke se at det forelå forhold som talte imot å dekke saksomkostninger i dette tilfellet. Sekretariatet viste til Skatteforvaltningshåndboken der følgende fremgår:

«Det som helt klart er *innenfor* skattemyndighetenes kontroll, er rettsanvendelsen. Dreier saken seg utelukkende om rettslige vurderinger, og skattepliktig har gjort det som med rimelighet kan forventes av ham for å bidra til sakens opplysning, vil det normalt være grunnlag for dekning. Det samme gjelder hvis skattepliktig har

fremlagt et korrekt og fullstendig faktum, men skattemyndighetene har bedømt dette feil. Feil i saksbehandlingen er også forhold som klart ligger innenfor skattemyndighetenes kontroll.»

Skattekontorets endring av rettsoppfatning var etter Skatteklagenemndas vurdering å anse som et forhold som var innenfor skattekontorets kontroll. Nemnda mente således at alle vilkårene i skatteforvaltningsloven § 5–9 var oppfylt.

Kravet i punkt 2 omfatter både kostnader til å fremme klagen til Skatteklagenemnda og kostnader for å vurdere sekretariatets utkast til innstilling og kommentere denne. Sekretariatet hadde i utkast til innstilling ikke innstilt på dekning av kostnader ved å fremme klagesaken, da sekretariatet mente at kravet måtte vurderes av skattekontoret, jf. skatteforvaltningsloven § 5–9 annet ledd bokstav a. Etter en ny vurdering innstilte sekretariatet på at Skatteklagenemnda hadde kompetanse til å avgjøre spørsmålet,² og at selskapet skulle tilkjennes sakskostnadene. Nemnda var enig.

Dobbeltarbeid og nytt rettsgrunnlag

Saken i NS 98/2018 gjaldt en sak hvor skattekontoret opprinnelig økte den skattepliktiges inntekt med hjemmel i skatteloven § 13–1. Skattekontorets



I saken NS 98/2018 hadde skattekontoret opprinnelig økt den skattepliktiges inntekt med hjemmel i skatteloven § 13–1.

vedtak ble truffet i januar 2016, og påklaget i april samme år.

Skattekontoret informerte i brev i februar 2017 om at vedtaket ville bli opprettholdt, men på et annet grunnlag enn det opprinnelige vedtaket. Den skattepliktige kom med motforestillinger til dette måneden etter. Skattekontoret kom til at vedtaket ikke kunne opprettholdes og traff i juni 2017 et vedtak om omgjøring.

Krav om dekning av sakskostnader ble fremmet i juni 2017. Etter noe korrespondanse traff skattekontoret vedtak om delvis dekning av sakskostnader. Sakskostnader som ikke ble dekket, ble påklagd, og gjelder:

- Kostnader til gjennomgåelse og vurdering av vedtaket

Skattekontoret mente at kostnadene til å gjennomgå vedtaket var nødvendige for å få endret vedtaket, men at advokatbyttet underveis i saken medførte at arbeidet måtte gjøres to ganger. Det måtte den skattepliktige selv bære kostnadene for.

Den skattepliktige anførte at det ikke var det samme arbeidet som ble gjort to ganger. Den første advokatens

¹ Ligningsloven § 9-11 første ledd.

² Skatteforvaltningsloven § 5-9 annet ledd bokstav a, Prop. 38 L (2015-2016) side 248, Lignings-ABC 2014/15 side 442, Skatteforvaltningshåndboken s. 122.

arbeid med gjennomgåelse og vurdering av vedtaket gjaldt spørsmålet om klage og strategi for det videre arbeidet, mens den nye advokatens arbeid gjaldt forberedelse til selve skrivingen av klagen.

Skatteklagenemnda la til grunn at når det utføres dobbeltarbeid, er ikke saks-kostnadene nødvendige. Byttet av fullmektig i saken medførte sannsynligvis at det var gjort dobbeltarbeid med å gjennomgå og vurdere vedtaket. Den skattepliktige fikk dekket kostnadene knyttet til den nyeste advokatens arbeid i og med at det var denne som bistod den skattepliktige i den videre klagebehandlingen.

- Kostnader til kartlegging av ny klageordning

Skatteklagenemnda tilsto selskapet delvis dekning av kostnadene knyttet til kartlegging av ny klageordning. Det ble lagt til grunn at arbeid med å undersøke klageordningen i prinsippet er nødvendig for å få endret vedtaket. Det overskytende ble imidlertid ikke ansett som nødvendig for å få endret vedtaket, idet et advokatforetak med ekspertise innen skatterett måtte forventes å ha kjennskap til hvilken klageordning som gjelder for skattevedtak.

- Kostnader til gjennomgåelse av vedtaket mv.

Kostnaden knytter seg til advokatens gjennomgåelse av dokumenter i saken.

Skatteklagenemnda mente at advokatbyttet medførte en mer tidkrevende og omfattende dokumentgjennomgåelse enn hva som hadde vært nødvendig uten advokatbyttet. Kun delvis dekning ble tilkjent.

- Kostnader til forespørsel fra ny til gammel advokat

Skatteklagenemnda mente at kostnadene mest sannsynlig skyldtes advokatbyttet og at arbeidet ikke hadde vært nødvendig dersom den skattepliktige ikke hadde byttet advokat. Skatteklagenemnda dekket ikke kostnadene.

- Sakskostnader knyttet til besvarelse av skattekontorets brev

I skattekontorets brev ble det informert om at skattekontoret vurderte å opprettholde sitt tidligere vedtak, men på et annet grunnlag. Skattekontoret ba også om ytterligere opplysninger. Den skattepliktige svarte skattekontoret i mars og fikk fullt medhold i juni 2017.

Skattekontoret mente at kostnadene var vesentlige og nødvendige for å få endret vedtaket, men at andre særlige forhold talte mot dekning.³ Skattekontoret mente at den skattepliktige hadde gitt mangelfulle og motstridende opplysninger om faktum i saken og at dette var et særlig forhold som medførte at sakskostnader ikke kunne tilstås. Skattekontoret mente også at den skattepliktige burde gitt korrekte opplysninger tidligere.

Den skattepliktige anførte at det nye grunnlaget skattekontoret ville opprettholde vedtaket på, innebar at skattekontoret trengte andre opplysninger enn hva som var tilfellet ved det første vedtaket. Den skattepliktige hevdet at det ikke var grunn til å gi de nye opplysningene tidligere, fordi saken da dreide seg om skatteloven § 13–1.

Skatteklagenemnda mente på sin side at terskelen for å avkorte kravets størrelse når det først er konstatert nødvendighet, bør være høy. Nemnda kunne ikke se at det var tilstrekkelig grunnlag for skjønnsmessig å begrense dekningen og mente at kravet burde dekkes i sin helhet.

Nye rettskilder

Saken i NS 114/2018 gjaldt krav om dekning av sakskostnader på ca. kr 29 000. Det materielle spørsmålet selskapet hadde fått medhold i, var rett til å fremføre finansunderskudd ved overgang fra rederibeskatning til ordinær beskatning.⁴ Mens klagen var til behandling hos skattekontoret, avsa Høyesterett dom⁵ om samme tema. Dommen var av betydning for at selskapet fikk medhold.

³ Skatteforvaltningsloven § 5-9 første ledd annet punktum.

⁴ Jf. skatteloven §§ 8-17 og 14-6.

⁵ HR-2016-2555-A.

I skattekontorets vedtak ble selskapets sakskostnader delt opp i tre kategorier:

1. Kostnader til innsendelse av selvangivelse.
2. Kostnader til innsendelse av klagen.
3. Kostnader til å informere selskapet etter høyesterettsdommen.

Sakskostnader i den første kategorien ble nektet av skattekontoret, og anførselen frafalt i klagen til skatteklagenemnda. I vurderingen av om selskapet hadde krav på dekning av sakskostnader i de øvrige kategoriene, delte Skatteklagenemnda seg i et flertall og to mindretall.

Det ene mindretallet

Mindretallet var enig med skattekontoret og sekretariatet i at kostnader til innsendelse av klage måtte reduseres med 50 %. Det ble lagt vekt på at det ikke var nødvendig for den skattepliktige å gå inn i de juridiske problemstillingene ved innsendelse av klagen på skattefastsettingen når samme problemstilling var til behandling i retts-systemet. Selve klagen bestod av å vise til den pågående rettsaken, og å anmode om at klagen ble stilt i bero til en rettskraftig dom forelå. Etter mindretallets skjønn var dette arbeid som kunne vært utført raskere enn de ti timene som var fakturert. Sakskostnader for fem timer ble ansett for å være tilstrekkelig.

Når det gjaldt kostnader til informasjon fra fullmektig til den skattepliktige etter at Høyesterett hadde avsagt dom, mente mindretallet at disse kostnadene ikke var «nødvendige». Det forelå heller ikke årsakssammenheng mellom kostnadene og endring av vedtaket. Skattekontoret mottok heller ikke supplerende argumentasjon eller dokumentasjon i den forbindelse.

Det andre mindretallet

Det andre mindretallet mente at skattekontoret og sekretariatet var for strenge i sin vurdering. 15 timer, som var summen av timer brukt på kategori 2 og 3, var etter nemndsmedlemets oppfatning ikke for mye til å løse en sak av nevnte type. Rådgivere kan ha interne krav om kvalitetssikring, og



Selskapet hadde fått medhold i å fremføre finansunderskudd ved overgang fra rederibeskatning til ordinær beskatning. Mens klagen var til behandling hos skattekontoret, avsa Høyesterett dom om samme tema.

klienter har ulike behov for bistand, ha ønsker om møter, osv. Det andre mindretallet la også vekt på at beløpet var lavt absolutt sett, og at det var lite hensiktsmessig å overprøve saks-kostnader i små saker som denne.

Flertallet

Flertallet endte på en løsning som befant seg et sted mellom de to ytterpunktene som mindretallene representerte. Etter en konkret vurdering fant flertallet at alle kostnader i kategori 2 måtte anses som nødvendige kostnader. Kostnader i kategori 3 ble ikke ansett som nødvendige.

Udokumenterte kostnader

Saken i NS 120/2018 gjaldt krav om dekning av sakskostnader på ca. kr 100 000. Arbeidet som ledet til at vedtaket ble endret til den skattepliktiges gunst, var utført av en medarbeider i et beslektet selskap.

Skatteklagenemnda tok ikke stilling til hvorvidt arbeid utført av beslektet selskap var interne kostnader som den skattepliktige kunne få dekket. I den konkrete saken var det uansett ikke

dokumentert at kostnadene var nødvendige for å få endret vedtaket. Nemnda la vekt på at det ikke var angitt konkret hva arbeidet utført av det beslektede selskapet bestod i, utover at arbeidet gjaldt gjennomgåelse av vedtak og innspill til klage og innstilling til nemnd. Det var også grunn til å anta at medarbeideren i det beslektede selskapet kun hadde bidratt med faktumavklaringer.

Kostnader pådratt før førsteinstans

Spørsmålet i NS 121/2018 var om sakskostnader pådratt før førsteinstansens vedtak kunne tilkjennes.

Oppfyllelse av opplysningsplikt

Skattepliktige mente at sakskostnader oppstått før førsteinstansens vedtak bare kunne avskjæres i den utstrekning kostnadene knyttet seg til oppfyllelse av den skattepliktiges opplysningsplikt. Skattepliktige anførte at saken hadde vært av utpreget juridisk karakter, og viste til at kostnadene i all hovedsak har vært pådratt i forbindelse med lovforståelsesspørsmålet.

Sekretariatet var enig i den skattepliktiges påstand om at sakskostnader pådratt før førsteinstansens vedtak, kunne knytte seg til annet enn den skattepliktiges opplysningsplikt, som i første rekke gjelder faktiske forhold. Det vil typisk være tilfellet dersom saken gjelder uenighet om rettsspørsmål.

Sekretariatet mente likevel at det måtte gå en grense ved førsteinstansens vedtak. Det ble vist til Skatteforvaltningshåndboken hvor det er lagt til grunn at kostnader pådratt før førsteinstansens vedtak ikke kan kreves dekket:

«Fordi det bare kan kreves dekket kostnader som har vært nødvendige for å få endret vedtaket, kan ikke kostnader som er pådratt før førsteinstansens vedtak dekkes. Slike kostnader er pådratt i sammenheng med den skattepliktiges opplysningsplikt, og vil derfor ikke være nødvendige for å få endret vedtaket.»

Forarbeidene til skatteforvaltningsloven § 5–9 var også rimelig klare på at det ikke skal tilkjennes sakskostnader oppstått før førsteinstansens vedtak:

«Det vil for eksempel ikke kunne tilkjennes sakskostnader for kostnader som den skattepliktige har pådratt seg før førsteinstansens vedtak ble fattet.»

I begrunnelsen for hvorfor førsteinstansens vedtak var et skjæringspunkt, viser forarbeidene til den skattepliktiges opplysningsplikt og at kostnader pådratt før førsteinstansens vedtak «normalt [vil] måtte anses som pådratt i forbindelse med oppfyllelse av opplysningsplikten, og derfor ikke som nødvendige for å få endret vedtaket».

Bare unntaksvis dekning?

Etter sekretariatets vurdering åpnet forarbeidene for at det unntaksvis kan tilstå dekning av sakskostnader oppstått før førsteinstansens vedtak. Selv om sakskostnadene ikke knyttet seg til den skattepliktiges opplysningsplikt, mente sekretariatet at det ikke skulle tilkjennes dekning av kostnadene i denne saken.

Sekretariatet viste til reglene etter ligningsloven hvor det ikke er adgang til å få dekket sakskostnader pådratt i forbindelse med ordinær ligning eller ved klage til skattekontoret, selv om disse kostnadene hadde hatt betydning for klagen til nemnda. Reglene om sakskostnader i skatteforvaltningsloven måtte tolkes i lys av at den skattepliktige selv er gitt en stor del av ansvaret for sakens opplysning.

Sekretariatet la til grunn at § 5–9 måtte forstås på bakgrunn av praksis etter forvaltningsloven § 36 sammenholdt med praksis etter ligningslovens sakskostnadsregler. Forarbeidene var etter sekretariatets vurdering tydelige på at bestemmelsen i skatteforvaltningsloven om dekning av sakskostnader ikke er ment å forstås lempeligere enn forvaltningslovens bestemmelse om dekning av sakskostnader.

Ingen skarp grense

Nemnda viste til skattekontorets redegjørelse og fant at sakskostnader ved utarbeidelse av merknadsbrev til skattekontorets utkast til vedtak i dette tilfellet måtte anses som nødvendige kostnader som kan kreves dekket etter

skatteforvaltningsloven § 5–9 (1). Skattekontoret hadde vurdert det slik at frem til selskapet skrev merknadsbrevet, hadde den løpende korrespondansen vært skattepliktiges oppfyllelse av sin opplysningsplikt. Kostnader pådratt fra og med tidspunktet for merknadsbrevet, skulle tilkjennes. Kostnader pådratt før dette tidspunktet ble ikke tilkjent verken av skattekontoret eller skatteklagenemnda.

Oppfylte opplysningsplikten. Vesentlighetskravet.

Saken i NS 122/2018 gjaldt krav om dekning av sakskostnader på totalt ca. kr 26 000. Sakskostnadene hadde den skattepliktige pådratt seg for å annullere et vedtak. Vilkåret om at et enkeltvedtak er endret til den skattepliktiges gunst, var derfor oppfylt.

Den skattepliktiges krav kunne deles i to. Dels gjaldt kravet kostnader i prosessen frem til vedtaket ble fattet og dels til bistand i perioden etter at vedtaket var truffet og frem til det ble annullert. Nemnda la til grunn at av totalt ca. kr 26 000 gjaldt ca. kr 3 000 kostnader knyttet til endrings-saken etter at vedtaket ble truffet.

Opplysningsplikt

Spørsmålet var i hvilken grad den skattepliktige kunne få dekket kostnader pådratt før skattekontorets vedtak i førsteinstans. Nemnda bemerket at det vesentligste av kostnadene ble pådratt for å oppfylle opplysningsplikten før endringsvedtaket ble truffet.

Vesentlige kostnader

I saken var det også et spørsmål om kostnadene på ca. kr 3 000 kunne sies å være vesentlige. Skatteklagenemnda la til grunn at i vurderingen av om kostnadene var vesentlige, måtte det blant annet tas hensyn til den skattepliktiges økonomiske situasjon. Det fremgikk av saken at den skattepliktige det aktuelle året hadde en alminnelig inntekt på mer enn kr 6 000 000 og en netto formue på mer enn kr 40 000 000. Sett hen til den skattepliktiges økonomiske situasjon, mente

nemnda at kostnadene ikke var vesentlige.

Erstatning

Den skattepliktige hadde også anført at sakskostnadene måtte dekkes etter skadeserstatningsloven. Nemnda bemerket at den ikke hadde kompetanse til å behandle denne typen anførsler, da krav om erstatning behandles av Skattedirektoratet.⁶

Tilsvaret til varsel

Sakskostnadene i NS 123/2018 var i sin helhet knyttet til den skattepliktiges tilsvaret til skattekontorets varsel om endring av ligning.

Bakgrunnen for saken var at den skattepliktige hadde levert sin selvangivelse med krav om fradrag for prosesskostnader i forbindelse med en rettsvist med sitt forsikrings-selskap om erstatning etter en trafikkulykke. Hun ga også en spesifisert kostnadsoversikt. Skattekontoret mente at det ikke forelå fradragsrett for kostnaden, og varslet om endring av fradragsbeløpet til kr 0.

Skattekontoret fattet endringsvedtak i samsvar med varsel, hvoretter den skattepliktige sendte inn klage på ligningen der hun viste til og la ved tidligere innsendte tilsvaret i saken. Skattekontoret vurderte saken på nytt, og ga den skattepliktige fullt medhold.

Hovedspørsmålet i saken var om de pådratte kostnadene var nødvendige for å få endret skattekontorets vedtak. Den skattepliktige anførte at han hadde krav på å få dekket kostnadene selv om de var pådratt før endringsvedtaket, idet kostnadene var knyttet til skattekontorets juridiske vurderinger vedrørende fradragsbestemmelsen i skatteloven § 6–1. Kostnadene var ikke knyttet til opplysningsplikten.

Nemnda fant etter en konkret vurdering at kostnadene hadde vært nødvendige for å få endret skattekontorets vedtak.

⁶ Finansdepartementets delegasjonsvedtak datert 21. mai 2015.