



NORGES HØYESTERETT

Den 12. november 2009 avsa Høyesterett dom i

HR-2009-02145-A, (sak nr. 2009/789), sivil sak, anke over dom,

Staten v/Sentralskattekontoret for
utenlandssaker

(advokat Morten Søvik)

mot

Rydberg Levy Group Inc.

(advokat Tom Risa – til prøve)

STEMMEGIVNING :

- (1) Dommer **Bruzelius**: Saken for Høyesterett gjelder ansvar for sakskostnader i sak om skatteplikt til Norge for utenlandsk selskap, hvor partene under ankeforhandlingen i Høyesterett for øvrig har nedlagt likelydende påstander.
- (2) Rydberg Levy Group Inc. (heretter selskapet eller RLG) er et kanadisk selskap som driver virksomhet innen ”management consulting/coaching services”. Selskapet hadde oppdrag i Norge for BP Exploration og Aker Maritime i 2000 og frem til september 2001. Det arbeidet deretter med å få nye oppdrag her frem til virksomheten ble avviklet i juni 2002.
- (3) I brev 26. april 2001 til RLG uttalte Sentralskattekontoret for utenlandssaker at selskapet ”is carrying out the work through a permanent establishment in Norway, and is consequently tax liable here”, jf. skatteloven § 2-3 første ledd bokstav b og artikkel 6 jf. artikkel 4 i skatteavtalen av 1966 mellom Norge og Canada. Selskapet leverte deretter selvangivelse for ligningsårene 2000, 2001 og 2002. For 2000 og 2001 ble selskapet lignet for overskudd. For 2002 oppstod et underskudd, og selskapet krevde at ligningen

for de foregående årene måtte endres ved at det ble gjort fradrag i inntekten for det udekkede underskuddet.

- (4) Ved behandlingen av selvangivelsen for ligningsåret 2002 kom Sentralskattekontoret til at selskapet ikke lengre var skattepliktig til Norge fordi selskapet ikke ble ansett for å drive virksomhet gjennom et fast driftssted dette året, jf. artikkel 6, jf. artikkel 4 nr. 3 bokstav e i skatteavtalen av 1966 mellom Norge og Canada. Etter denne bestemmelsen foreligger det ikke fast driftssted ”når en fast forretningsinnretning blir brukt utelukkende for reklame, meddelelse av opplysninger, vitenskapelig forskning eller lignende virksomhet som i forhold til foretaket er av forberedende art eller utgjør en hjelpevirksomhet”. Virksomheten i 2002 ble sett som ”hjelpevirksomhet”.
- (5) RLG påklagde avgjørelsen. I vedtak 22. september 2006 opprettholdt overligningsnemnda at selskapet ikke var skattepliktig til Norge for ligningsåret 2002 ”da unntaket i artikkel 4 pkt. 3 bokstav e [vil] komme til anvendelse på virksomhetsutøvelsen i herværende sak, da forretningsinnretningene ’blir brukt utelukkende for reklame ... som i forhold til foretaket er av forberedende art’. ... Dette tilsier at skatteloven § 14-7 ikke kommer til anvendelse på underskudd oppstått i inntektsåret 2002”.
- (6) RLG tok 10. april 2007 ut stevning mot staten v/ Sentralskattekontoret for utenlandssaker ved Stavanger tingrett. I dom 16. november 2007 ble staten frifunnet og tilkjent sakskostnader.
- (7) Tingretten var enig med overligningsnemnda i at selskapet ikke hadde skatteplikt til Norge i 2002 ettersom virksomheten dette året måtte ses som markedsføring, markedssonderinger og virksomhet av forberedende art, jf. skatteavtalen mellom Norge og Canada artikkel 4 nr. 3 bokstav e. En subsidiær anførsel fra RLG om at det ikke hadde hatt fast driftssted i Norge noe år, førte heller ikke frem.
- (8) Selskapet anket til Gulating lagmannsrett, som avsa dom 6. februar 2009 med slik domsslutning:
- ”1. **Rydberg Levy Group Inc. er skattepliktig til Norge for 2002 og skal lignedes for underskudd i overensstemmelse med selvangivelse for 2002 med tilbakeføring mot ilignet inntekt for 2000 og 2001.**
 2. **For tingretten skal staten, innen 2 – to – uker regnet fra dommens forkynnelse, betale saksomkostninger til Rydberg Levy Group Inc. med til sammen 101 889 –etthundreogentusenåttehundreogåttini kroner, med tillegg av lovens rente fra oppfyllelsesfristen til betaling skjer.**
 3. **For lagmannsretten skal staten, innen 2 – to – uker regnet fra dommens forkynnelse betale saksomkostninger til Rydberg Levy Group Inc. med til sammen 99 522 – nittinitusenfemhundreogtjueto – kroner, med tillegg av lovens rente fra oppfyllelsesfristen til betaling skjer.”**
- (9) Lagmannsretten kom til at ligningsåret 2002 måtte vurderes sammen med 2000 og 2001, og at det dreiet seg om en sammenhengende virksomhet som ikke endret karakter selv om selskapet ikke fikk nye oppdrag. Kravet til fast driftssted i skatteavtalen artikkel 6 var da oppfylt. Retten la til grunn at selskapet aldri hadde leid egne kontorlokaler, men sikret seg nødvendige kontorfasiliteter hos oppdragsgiver. ”Da oppdraget opphørte sto Rydberg derfor uten kontorlokaler, men hadde for så vidt heller ikke bruk for slike. I tiden som

fulgte var det tilstrekkelig for virksomheten å benytte den driftsansvarlige, Scott McKenzie, sin bolig som kontoradresse.” Retten la også til grunn at driften høsten 2001 og i hvert fall første del av 2002 var mer omfattende enn de aktiviteter som angis i artikkel 4 nr. 3 bokstav e.

- (10) Staten anket til Høyesterett. Anken gjaldt lagmannsrettens bevisbedømmelse og rettsanvendelse. Det ble anført at RLG ikke hadde skatteplikt til Norge i 2002, da selskapet ikke hadde fast driftssted her, jf. skatteavtalen artikkel 6 nr. 1. Uansett forelå det ikke fast driftssted, jf. artikkel 4 nr. 3 bokstav e. Subsidiært ble det gjort gjeldende at selskapet heller ikke etter norsk intern rett hadde skatteplikt til Norge i 2002, og atter subsidiært at ligningsmyndighetenes vedtak måtte oppheves ettersom ligningsmyndighetene ikke hadde behandlet selvangivelsen for 2002.
- (11) RLG påsto i sitt tilsvarende anken forkastet og krevde sakskostnader. Det ble anført at en bolig som RLG leide og som selskapets ”VP Scott McKenzie disponerte, og som ble benyttet som selskapets kontoradresse i en tid, er et av flere faktiske forhold som etter en helhetsvurdering oppfylte skatteavtalens krav til fast driftssted”.
- (12) RLG motsatte seg statens atter subsidiære anførsel om at overligningsnemndas vedtak under enhver omstendighet måtte oppheves.
- (13) Høyesteretts ankeutvalg tillot anken fremmet.
- (14) Under et forberedende rettsmøte i saken viste forberedende dommer blant annet til at det fremsto noe uklart hvilken funksjon den boligen som selskapet leide, hadde hatt. Selskapet innhentet deretter skriftlig forklaring fra Scott McKenzie, som hadde bodd i den av selskapet leide leiligheten i Sandnes. Han hadde møtt som vitne under ankeforhandlingen i lagmannsretten.
- (15) På bakgrunn av opplysninger i McKenzies forklaring om atskilt hjemmekontor med møtefasiliteter har staten akseptert at selskapet hadde fast driftssted i Norge i årene 2000, 2001 og 2002, og at unntaksbestemmelsen i skatteavtalen artikkel 4 nr. 3 bokstav e ikke får anvendelse for virksomheten her i 2002.
- (16) Dagen før ankeforhandlingen ble Høyesterett orientert om at partene var enige om at overligningsnemndas vedtak måtte oppheves, jf. Rt. 2004 side 1921 avsnitt 87. Under ankeforhandlingen har partene nedlagt følgende likelydende påstand for så vidt gjelder realiteten:
- ”1. **Ligningen av Rydberg Levy Group Inc. for inntektsårene 2001 og 2000 oppheves og Rydberg Levy Group Inc. lignes for 2002.**
2. **Ved ny ligning for 2000 og 2001 og ved ligningen for 2002, tillates Rydberg Levy Group Inc. å tilbakeføre underskudd i 2002 mot ilignet inntekt for 2000 og 2001. Ved fastsettelsen av det underskudd for 2002 som kan tilbakeføres, skal som fradragsberettigede kostnader legges til grunn de av Rydberg Levy Group Inc.’s kostnader som var pådratt i anledning Rydberg Levy Group Inc.’s virksomhet i Norge i 2002 gjennom sitt faste driftssted.”**
- (17) Partenes enighet binder retten, jf. tvisteloven § 9-7. Dette gjelder også når det, som her, er uenighet om ansvaret for sakskostnadene for behandlingen av kravet, jf. § 9-7 annet ledd.

- (18) *Staten* har krevd seg tilkjent sakskostnader uavhengig av utfallet av saken, jf. tvisteloven § 20-4, prinsipielt bokstavene a og c, men også bokstav b. Subsidiært er anført at sakskostnadsansvaret for alle instanser må lempes, jf. tvisteloven § 20-2 tredje ledd.
- (19) *Selskapet* har krevd fulle kostnader for alle instanser under henvisning til at partenes felles påstand innebærer at RLG har fått medhold i det som var selskapets prinsipielle påstand i stevningen til tingretten.
- (20) *Mitt syn på saken*
- (21) Selv om Høyesterett bare skal ta standpunkt til ansvaret for sakskostnadene, vil jeg kort redegjøre for de aktuelle bestemmelsene i skatteavtalen fra 1966 mellom Norge og Canada. Slik saken nå står, finner jeg ikke grunn til å gå inn på de bestemmelser i skatteloven som har vært trukket frem i saken.
- (22) Etter skatteavtalen har Norge bare rett til å skattlegge et foretak hjemmehørende i Canada for forretningsvirksomhet som foretaket utøver her "gjennom et fast driftssted", jf. artikkel 6 nr. 1. "Fast driftssted" er definert som "en fast forretningsinnretning gjennom hvilken foretagendets virksomhet helt eller delvis blir utøvd", jf. avtalens artikkel 4 nr. 1. Etter artikkel 4 nr. 2 bokstav a omfatter "fast driftssted" særlig "et sted hvor foretagendet har sin ledelse". Artikkel 4 nr. 3, som overligningsnemnda viste til i sitt vedtak, angir forskjellige situasjoner hvor det likevel ikke foreligger fast driftssted. Bestemmelsen i bokstav e gjelder virksomhetens art og er gjengitt tidligere. Partene er som nevnt nå enige om at denne unntaksbestemmelsen ikke får anvendelse for RLGs virksomhet i Norge i 2002, og at selskapet også da hadde fast driftssted her etter artikkel 6 jf. artikkel 4 nr. 1 og 2. Selskapets virksomhet dette året kan således skattlegges i Norge.
- (23) Jeg går så over til å drøfte sakskostnadsansvaret. For kostnadene for Høyesterett får tvisteloven anvendelse, mens det er tvistemålslovens bestemmelser som får anvendelse ved fastsettelsen av sakskostnadene for tingretten og lagmannsretten, jf. kgl. resolusjon 26. januar 2007 nr. 88. Ved avgjørelsen av ansvaret for sakskostnader for de lavere instanser skal det materielle resultat i Høyesterett legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-9 annet ledd.
- (24) Jeg behandler først kostnadsansvaret for *Høyesterett*. Etter partenes felles påstand legger jeg til grunn at RLG anses å ha vunnet saken ved at selskapet har fått medhold i det vesentlige av sitt krav, jf. tvisteloven § 20-2 første jf. annet ledd. Etter hovedregelen i § 20-2 første ledd har RLG da krav på full erstatning for sine sakskostnader av motparten. Staten har imidlertid krevd seg tilkjent sakskostnader etter unntaksbestemmelsen i tvisteloven § 20-4, som lyder:
- "En part kan uavhengig av sakens utfall helt eller delvis tilkjennes sakskostnader**
- a) **når saken er reist uten fyldestgjørende grunn, og parten snarest godtar kravet,**
- b) **når saken heves på grunn av forhold utenfor partens kontroll, og det er klart at parten ellers hadde vunnet saken, eller**
- c) **i den utstrekning kostnadene skyldes motpartens forsømmelser."**
- (25) Paragrafen får anvendelse i tilfeller hvor de ordinære reglene om sakskostnader ikke passer. Den viderefører i det vesentlige tidligere rett etter noe forskjellige bestemmelser i

tvistemålsloven. Staten har særlig vist til bokstavene a og c, men også anført at bokstav b kan få anvendelse.

- (26) Hensett til bestemmelsens ordlyd mener jeg at *bokstav b* ikke får anvendelse i et tilfelle som dette. Saken er ikke "hevet", og heller ikke bestemmelsens andre vilkår er oppfylt.
- (27) Jeg behandler så vilkårene i § 20-4 bokstav a. Saken må være reist uten "fyldestgjørende grunn". I dette ligger at RLG må kunne bebreides at det kom til sak. Videre kreves at "parten snarest godtar kravet". Bestemmelsen tilsvarer i det vesentlige tvistemålsloven § 173.
- (28) Staten har særlig pekt på skattyters plikt til å sørge for sakens opplysning under ligningsbehandlingen, jf. ligningsloven § 4-1, og at ligningsmyndighetene først ble kjent med at RLG hadde et atskilt hjemmekontor i McKenzies bolig og med arten av den virksomheten som ble bedrevet der, i forbindelse med ankebehandlingen i Høyesterett.
- (29) Det fremgår av vedtaket at overligningsnemnda var kjent med at virksomheten i 2002 "fant sted i de ansattes hjem". Opplysningen antas å skrive seg fra svaret på en telefonisk henvendelse fra Sentralskattekontoret til selskapets revisor om hvor de ansatte hadde oppholdt seg da de arbeidet med å skaffe nye kunder til selskapet. I svaret av 1. september 2003 heter det "at han [dvs. Scott McKenzie] utførte markedsføringsarbeidet hjemmefra".
- (30) Opplysningene om hjemmekontoret mv. fremkom utvilsomt først under forberedelsene til ankeforhandlingen. Jeg mener likevel at selskapet ikke er å bebreide for at det ikke under ligningsbehandlingen la frem mer omfattende opplysninger om hvorledes man hadde innrettet seg for så vidt gjelder den faste forretningsinnretning. Det sentrale for ligningsmyndighetene var arten av den virksomhet som ble drevet i 2002, og om unntaksbestemmelsen i skatteavtalen artikkel 4 nr. 3 bokstav e kom til anvendelse. Det var etter mitt syn nødvendig for selskapet å anlegge sak for å få dette nærmere vurdert. Tingretten avgjorde saken i statens favør på samme grunnlag som ligningsmyndighetene, og for lagmannsretten var statens hovedanførsel at virksomheten i RLG i 2002 var omfattet av unntaksbestemmelsen i artikkel 4 nr. 3 bokstav e. Det er da vanskelig å se at opplysninger om den virksomheten som ble drevet fra hjemmekontoret til Scott McKenzie, ville ha ført til at søksmålet var unødvendig, og etter mitt syn ble søksmålet ikke reist uten fyldestgjørende grunn.
- (31) Bestemmelsen i *bokstav c* tar særlig sikte på merkostnader som skyldes kritikkverdige prosesshandlinger eller unnlaterelser som innebærer at saken blir vidløftiggjort eller trukket i langdrag. I motsetning til tvistemålsloven § 177 får tvisteloven § 20-4 bokstav c også anvendelse på slike handlinger eller unnlaterelser forut for saksanlegg.
- (32) Staten har anført at RLG må bebreides at opplysningene om hjemmekontoret og arten av virksomheten der ikke fremkom under ligningsbehandlingen, jf. ligningsloven § 4-1, og at denne forsømmelsen må føre til at staten tilkjennes saks kostnader uavhengig av sakens utfall.
- (33) Selv om skattyter etter ligningsloven § 4-1 plikter å gi ligningsmyndighetene fullstendige og korrekte opplysninger for å sikre riktig ligning, er jeg kommet til at staten ikke bør tilkjennes saks kostnader etter denne bestemmelsen. Slik jeg ser det, har det sentrale for ligningsmyndighetene vært virksomhetens art. jf. skatteavtalen artikkel 4 nr. 3 bokstav e.

- (34) Min konklusjon er således at det ikke er grunn til å tilkjenne staten sakskostnader for Høyesterett etter tvisteloven § 20-4, og jeg går over til å behandle statens subsidiære anførsel om helt eller delvis å bli fritatt for erstatningsansvar etter tvisteloven § 20-2 tredje ledd bokstav a eller b, som lyder:
- ”(3) Motparten kan helt eller delvis fritas for erstatningsansvar hvis tungtveiende grunner gjør det rimelig. Det legges særlig vekt på**
a) om det var god grunn til å få saken prøvd fordi den var tvilsom eller først ble bevismessig avklart etter saksanlegget,
b) om den vinnende part kan bebreides at det kom til sak eller ...”
- (35) Som nevnt medfører domsslutningen at RLG får medhold i det vesentlige av sitt krav. Staten hadde likevel god grunn til å anke lagmannsrettens dom, hensett til lagmannsrettens begrunnelse for å anse RLG skattepliktig til Norge i 2002. Staten måtte også anke dommen for å forhindre at underskuddet i 2002 ble tilbakeført i ilignet inntekt for 2000 og 2001, uten at underskuddet var blitt vurdert av ligningsmyndighetene.
- (36) RLG fikk – slik saken utviklet seg for domstolene – etter hvert en sterkere oppfordring til å gjøre nærmere rede for hjemmekontoret. Hensett til at selskapet først sørget for den nødvendige bevismessige avklaringen etter at ankesaken var tillatt fremmet for Høyesterett, og til at RLG i tilsvaret og helt frem til like før ankeforhandling motsatte seg ordinær ligningsbehandling av selvangivelsen for 2002, er jeg kommet til at staten hadde god grunn til å kreve saken prøvd, og til at staten helt bør fritas for å erstatte RLGs sakskostnader for Høyesterett, jf. § 20-2 tredje ledd bokstav a.
- (37) Jeg behandler så kostnadsansvaret for tingrett og lagmannsrett i lys av Høyesteretts domsslutning.
- (38) Jeg ser først på ansvaret for sakskostnadene for *tingretten*.
- (39) I stevningen for tingretten påstod RLG prinsipalt at selskapet ”er skattepliktig til Norge for 2002 og skal lignedes for underskudd i overensstemmelse med innlevert selvangivelse for 2002 med tilbakeføring mot ilignet inntekt for 2001 og 2000”.
- (40) Etter tvistemålsloven er det § 174 som får anvendelse i et tilfelle som dette. Selskapet hadde etter min mening rimelig grunn til å kreve overligningsnemndas vedtak prøvd av retten. Jeg kan vanskelig se at det er grunn til å bebreide RLG for at selskapet ikke – slik saken den gangen stod – opplyste nærmere om hjemmekontoret til McKenzie.
- (41) Etter min mening er det ikke grunnlag for å pålegge selskapet å bære statens sakskostnader etter lovens §§ 173 eller 177. Jeg viser til det jeg har uttalt foran under drøftelsene av bestemmelsene i tvisteloven § 20-4 bokstav a og c.
- (42) Hensett til grunnlaget for overligningsnemndas vedtak og partenes anførsler for tingretten er jeg kommet til at staten bør pålegges å erstatte RLGs sakskostnader for tingretten, jf. tvistemålsloven § 174 annet ledd in fine. Som det vil ha fremgått, kan ikke spørsmålet om selskapets hjemmekontor den gangen ses å ha spilt noen rolle.
- (43) Jeg går så over til ansvaret for sakskostnadene for *lagmannsretten*. Selskapets prinsipale påstand her var den samme som for tingretten. Av referatet i dommen av partenes

anførsler fremgår at staten gjorde gjeldende at virksomheten i 2002 ikke tilfredsstilte ”de vilkårene som stilles opp i artikkel 4 nr. 1”. Jeg kan ikke se at dette ble kommentert av RLG.

- (44) RLG må likeledes anses å ha vunnet saken for lagmannsretten i det vesentlige, slik at det også her er bestemmelsen i tvistemålsloven § 174 første ledd som får anvendelse, jf. § 180 annet ledd. Staten har imidlertid som nevnt krevd seg tilkjent sakskostnader, jf. tvistemålsloven §§ 173 og § 177.
- (45) Som nevnt møtte Scott McKenzie som vitne under ankeforhandlingen. Det er imidlertid ikke noe i lagmannsrettens domsgrunner som viser at han ga opplysninger om hjemmekontoret og om arten av den virksomhet som ble utøvd der. Noe det hadde vært nærliggende å forvente i lys av at staten hadde vist til skatteavtalen artikkel 4 nr. 1.
- (46) Etter mitt syn må RLG lastes for at det under ankeforhandlingen i lagmannsretten ikke ble klarlagt at selskapet også i 2002 hadde hatt en fast forretningsinnretning i Norge gjennom hvilken foretagendets virksomhet ble ledet og delvis utøvd, jf. avtalens artikkel 4 nr. 1 jf. nr. 2. Hensett til dette kan jeg ikke se at det er grunnlag for å pålegge staten å erstatte RLGs sakskostnader for lagmannsretten, jf. tvistemålsloven § 174 annet ledd, men heller ikke for å tilkjenne staten sakskostnader for lagmannsretten etter tvistemålsloven §§ 173 eller 177.
- (47) Min konklusjon er således at RLG bør tilkjennes sakskostnader for tingretten, men at begge parter må bære sine kostnader for lagmannsrett og Høyesterett.
- (48) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Ligningen av Rydberg Levy Group Inc. for inntektsårene 2000 og 2001 oppheves og Rydberg Levy Group Inc. lignedes for 2002.
2. Ved ny ligning for 2000 og 2001 og ved ligningen for 2002, tillates Rydberg Levy Group Inc. å tilbakeføre underskudd i 2002 mot ilignet inntekt for 2000 og 2001. Ved fastsettelsen av det underskudd for 2002 som kan tilbakeføres, skal som fradragsberettigede kostnader legges til grunn de av Rydberg Levy Group Inc.s kostnader som var pådratt i anledning Rydberg Levy Group Inc.s virksomhet i Norge i 2002 gjennom det faste driftssted.
3. I sakskostnader for tingretten betaler staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Rydberg Levy Group Inc. 101 889 – etthundreogtusenåttehundreogåttini – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
4. Sakskostnader for Høyesterett og lagmannsretten tilkjennes ikke.

- (49) Dommer **Øie:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende.
- (50) Dommer **Webster:** Likeså.
- (51) Dommer **Indreberg:** Likeså.
- (52) Dommer **Gussgard:** Likeså.
- (53) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Ligningen av Rydberg Levy Group Inc. for inntektsårene 2000 og 2001 oppheves og Rydberg Levy Group Inc. lignes for 2002.
2. Ved ny ligning for 2000 og 2001 og ved ligningen for 2002, tillates Rydberg Levy Group Inc. å tilbakeføre underskudd i 2002 mot ilignet inntekt for 2000 og 2001. Ved fastsettelsen av det underskudd for 2002 som kan tilbakeføres, skal som fradragsberettigede kostnader legges til grunn de av Rydberg Levy Group Inc.s kostnader som var pådratt i anledning Rydberg Levy Group Inc.s virksomhet i Norge i 2002 gjennom det faste driftssted.
3. I sakskostnader for tingretten betaler staten v/Sentralskattekontoret for utenlandssaker til Rydberg Levy Group Inc. 101 889 – etthundreogettusenåttehundreogåttini – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
4. Sakskostnader for Høyesterett og lagmannsretten tilkjennes ikke.

Riktig utskrift bekreftes: