



NORGES HØYESTERETT

Den 5. mars 2015 avsa Høyesterett dom i

HR-2015-00538-A, (sak nr. 2014/730), sivil sak, anke over dom,

A

B

(advokat Rasmus Asbjørnsen)

mot

Staten v/Skattedirektoratet

(Regjeringsadvokaten v/advokat Torje
Sunde – til prøve)

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

- (1) Dommer **Indreberg**: Saken gjelder gyldigheten av to vedtak fra Riksskattenemnda hvor skattyternes krav om dekning av sakskostnader etter ligningsloven § 9-11 ikke ble tatt til følge under henvisning til at det ikke var skattyterne selv som hadde hatt kostnadene.
- (2) I årene 1998, 1999 og 2000 var A og B engasjert i de norske selskapene X AS – X – og Y AS – Y – som aksjonærer, styremedlemmer og konsulenter. A og B var bosatt i England.
- (3) Det oppstod tvist med norske skattemyndigheter om hvorvidt A og B hadde skatteplikt til Norge for ytelser de hadde mottatt fra selskapene i form av aksjeopsjoner og aksjer til underkurs. De ble først lignet for en inntekt hver på 214 412 788 kroner. Etter klagebehandling i flere instanser ble resultatet at inntekten for hver av dem ble redusert til 113 456 394 kroner. A og B hadde altså fått delvis medhold, og fremmet krav til Riksskattenemnda om dekning av sakskostnader med til sammen 16 608 074 kroner. Beløpet utgjorde honorar til rådgivere – to advokatselskaper og ett revisjonsselskap – i forbindelse med klagesaken.

- (4) Honorarene var under sakens gang betalt av Y og X, og senere av Microsoft etter oppkjøp av X i 2008. Selskapene hadde egeninteresse i saken på grunn av et potensielt subsidiært ansvar for skatt på godtgjørelse til utenlandske styremedlem, jf. den dagjeldende skattebetalingsloven 1952 § 37 nr. 5.
- (5) Riksskattenemnda avsto skattyternes krav om dekning av sakskostnader ved to likelydende vedtak 9. september 2011. Etter nemndas oppfatning er det en forutsetning for å få dekning av sakskostnader etter ligningsloven § 9-11 at skattyteren selv har hatt kostnadene.
- (6) A og B tok ut stevning for Oslo tingrett, som 22. august 2012 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Riksskattenemndas vedtak av 9. september 2011 vedrørende A og Riksskattenemndas vedtak av 9. september 2011 vedrørende B er ugyldig.**
- 2. Staten v/Skattedirektoratet dømmes til innen 2 – to – uker fra dommens forkynnelse å betale kr. 195.550,- – etthundreogtiffemtusenfemhundreogfemti – i saksomkostninger til A og B."**
- (7) Tingretten la til grunn at verken ordlyden, forarbeider eller formålsbetraktninger tilsier at det skal innfortolkes i ligningsloven § 9-11 en forutsetning om at skattyter selv har betalt eller finansiert de kostnader som kreves tilkjent. Den så det også slik at en slik forutsetning ville gi rom for uklarhet, manglende forutberegnelighet og kunne lede til urimelige resultater.
- (8) Staten ved Skattedirektoratet anket til Borgarting lagmannsrett, som 25. februar 2014 avsa dom med slik domsslutning:
- "1. Staten frifinnes.**
- 2. I saksomkostnader for tingretten og lagmannsretten betaler A og B én for begge og begge for én til staten til sammen kr 103 198 – etthundreogtretusenetthundreogtiffemti – innen to uker fra forkynnelse av dommen."**
- (9) Lagmannsretten kom til at ligningsloven § 9-11 måtte tolkes slik at det bare er kostnader skattyteren selv har hatt som kan kreves dekket i medhold av bestemmelsen. Selskapene hadde ikke dekket kostnadene *for* A og B slik at det var tale om gave, lønn eller utbytte, men betalt advokatsalærene i egen interesse. Det var dermed selskapene, ikke skattyterne, som hadde hatt kostnadene.
- (10) B og A anket til Høyesterett. Anken gjaldt bevisbedømmelsen og rettsanvendelsen. Ved Høyesteretts ankeutvalgs beslutning 19. mai 2014 ble anken tillatt fremmet "hva gjelder den rettslige forståelse av ligningsloven § 9-11". For øvrig ble anken ikke tillatt fremmet. Det innebærer at Høyesterett skal bygge på de faktiske forhold lagmannsretten har funnet bevist.
- (11) De ankende parter, A og B, har i hovedtrekk gjort gjeldende:

- (12) Ligningsloven § 9-11 krever ikke at skattyteren som får sin ligning endret, selv har hatt kostnaden som kreves dekket. Et slikt krav har verken støtte i lovens ordlyd eller forarbeider. Det som kreves, er at kostnadene er påløpt i klagesaken, og at vilkårene i § 9-11 nr. 4 er oppfylt. Et tilleggsvilkår om at skattyteren selv har pådratt seg kostnadene, er ulovhjemlet.
- (13) Ligningsloven § 9-11 skal sikre at forvaltningen dekker sakskostnadene som er påløpt for å få rettet et uriktig vedtak. Det har dermed ingen betydning om det er en annen enn skattyteren som har dekket advokatens salærkrav, og hva som eventuelt er motivet for det.
- (14) Det er svært vanlig med ordninger som innebærer at en annen enn parten selv betaler sakens omkostninger, og ofte er det også nødvendig for at parten skal kunne ivareta sine rettigheter. Det kan for eksempel være tale om fri rettshjelp, rettshjelpsforsikring, rettshjelp fra en fagforening eller interesseorganisasjon, bistand fra nær familie eller avtaler med advokaten om at salæret skal være betinget av utfallet av saken. Dersom skattyteren i slike tilfeller ikke tilbakefører tilkjente sakskostnader til den som har ytt bistanden, innebærer ikke det at det skjer en formuesforskyvning fra staten til skattyteren. Det er fra den som har ytt bistanden til skattyteren formuesforskyvningen i tilfelle skjer.
- (15) Det vil være en retts teknisk uheldig regel om dekning av partens sakskostnader skal være betinget av at han ikke har fått bistand av andre til å betale for rettshjelp. Det vil også gi urimelige resultater.
- (16) A og B har nedlagt slik påstand:
- "1. Tingrettens dom stadfestes.**
- 2. A og B tilkjennes sakens omkostninger for lagmannsretten og Høyesterett."**
- (17) Ankemotparten, *staten v/Skattedirektoratet*, har i hovedtrekk gjort gjeldende:
- (18) Ligningsloven § 9-11 krever at skattyter selv har hatt kostnaden som kreves dekket. Det følger av ordlyden, tolket i sin kontekst, forarbeidene og forvaltningspraksis, av hvordan modellbestemmelsen i forvaltningsloven § 36 blir forstått, og av alminnelige erstatningsrettslige prinsipper. Bestemmelsen bygger på et reparasjonsformål – skattyter skal ikke selv måtte dekke kostnadene ved å få et riktig vedtak.
- (19) Det blir derfor et rent bevissspørsmål om det er skattyter som har hatt kostnaden. Der en tredjeperson betaler, er ikke dette vilkåret oppfylt hvis ikke skattyteren har tilbakebetalingsplikt – som eventuelt kan være betinget av at klagen fører fram, regressansvar eller en annen form for økonomisk oppofrelse. Ved intervensjonsbetaling vil skattyter i alminnelighet ha regressansvar.
- (20) Dette er ingen retts teknisk uheldig regel. Regelen er heller ikke urimelig overfor skattyter – som jo ikke har hatt den utgiften som kreves dekket. Men det erkjennes at regelen kan føre til at adgangen til å få tilkjent sakskostnader avhenger av måten partene har ordnet sitt mellomværende på.
- (21) Dersom skattyters krav måtte tas til følge der en tredjeperson har betalt, vil forvaltningen i noen tilfeller risikere å måtte betale samme krav to ganger. Selv om andre betalere ikke

kan kreve dekning etter ligningsloven § 9-11, vil de kunne ha krav på dekning etter vanlige erstatningsrettslige regler.

(22) Staten v/Skattedirektoratet har nedlagt slik påstand:

- "1. Anken forkastes.
2. Staten v/Skattedirektoratet tilkjennes sakskostnader for Høyesterett."

(23) *Jeg er kommet til samme resultat som lagmannsretten.*

(24) Saken gjelder forståelsen av ligningsloven § 9-11. Bestemmelsens nr. 1, 2 og 4 lyder:

"§ 9-11. Dekning av sakskostnader

1. 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 sakskostnader innen tre uker etter at meldingen om vedtaket er kommet fram.
2. Når Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren, skal den samtidig tilkjenne hel eller delvis dekning av statskassen for sakskostnader. Skattyteren må fremme krav om dekning av sakskostnader innen tre uker etter at melding om at saken skal behandles i Riksskattenemnda er kommet fram.
- ...
4. Sakskostnader skal bare tilkjennes når kostnadene er vesentlige, pådratt med god grunn og det ville være urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv.
- ..."

(25) Spørsmålet er om skattyteren kan kreve dekning av statskassen for sakskostnader som er påløpt for å få endret ligningen, dersom det ikke er skattyteren som har hatt disse kostnadene. Det vil for eksempel være situasjonen der det, som her, er et rettssubjekt med egeninteresse i utfallet av saken som har betalt advokatsalærene. I dette tilfellet har lagmannsretten funnet det bevist at partene seg imellom ikke har ansett betalingen som gave, lønn eller utbytte, og at selskapene heller ikke har behandlet den slik i regnskapene. Heller ikke har skattyterne plikt til å betale beløpene tilbake til selskapene i tilfelle kostnadsdekning blir gitt.

(26) Det kan nok også tenkes andre lignende tilfeller, men slike situasjoner opptrer neppe særlig hyppig. Mer vanlig er det at en annen enn skattyter har betalt for bistand til skattyteren, for eksempel fra advokat- eller revisor, eller selv bistått med å få endret ligningen uten å kreve betaling, men hvor det er en forutsetning at tilkjente sakskostnader skal gå til den som har betalt eller bistått. I slike tilfeller må kostnadene anses som skattyters og kan dermed kreves dekket etter ligningsloven § 9-11.

(27) Spørsmålet i vår sak er altså om skattyteren kan kreve dekning for sakskostnader som tredjemann har hatt for å få ligningen endret, og som ikke kan anses som skattyters egne.

- (28) Ligningsloven § 9-11 nr. 1 og 2 taler bare om "sakskostnader" uten å angi hvem som eventuelt har hatt kostnadene. I og med at det bare er skattyter som kan gjøre krav gjeldende etter § 9-11, er det likevel nærliggende å legge til grunn at bestemmelsen er begrenset til å gjelde skattyters kostnader. Dette støttes også av at et av vilkårene i § 9-11 nr. 4 for å få tilkjent sakskostnader, er at det ville være "urimelig om skattyteren måtte dekke dem selv". Det fremgår riktignok av forarbeidene at dette rimelighetskravet knytter seg til om skattyteren har gjort det som med rimelighet kan ventes for å bistå med sakens opplysning, og at skattyteren må ha vært utsatt for noe ekstraordinært "slik at han har rimelig grunn til å føle seg forurettet over de kostnadene han er påført uten skyld", jf. Ot.prp. nr. 29 (1978–79) side 120–121. Vilåret indikerer like fullt at det er en underliggende forutsetning at det er skattyteren som vil bære kostnaden hvis det ikke gis dekning. I proposisjon på side 119–121 tales det for øvrig flere steder om de utgifter "skattyter pådrar seg" eller "skattyterens kostnader". Jeg nevner også at i ligningsforvaltningsutvalget forslag til bestemmelse i dets Innstilling III side 53, lød første ledd første punktum:

"Når en likningsavgjørelse etter klage ... blir endret til gunst for en skattyter, kan skattyteren tilkjennes et skjønnsmessig fastsatt beløp til hel eller delvis dekning for særlige saksomkostninger som han har pådratt seg for å få endret avgjørelsen."

- (29) Her fremgår det uttrykkelig at det er skattyterens egne omkostninger som dekkes. Det er ikke holdepunkter for at noen realitetsforskjell var tilsiktet på dette punkt da departementet i Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) foreslo en noe annen ordlyd.
- (30) Loven og forarbeidene synes derfor ganske klart å bygge på en forutsetning om at det er skattyterens egne kostnader som kan kreves dekket, og bare dem. Spørsmålet blir så om formålsbetraktninger, rimelighet eller andre reelle hensyn tilsier en annen løsning.
- (31) Av forarbeidene mener jeg det kan utledes at formålet med bestemmelsen er at skattyteren i særlige tilfeller, av rimelighetsgrunner, bør slippe å dekke kostnadene med å få endret ligningen. Jeg viser til ligningsforvaltningsutvalgets innstilling III side 51 flg., og Ot.prp. nr. 3 (1976–1977) side 101. Proposisjonen gjelder riktignok forvaltningsloven § 36, men det fremgår av Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 119 flg. at det var et ønske om å likestille ligningsforvaltningen med den øvrige forvaltningen i spørsmålet om sakskostnader, som var bakgrunnen for ligningsloven § 9-11.
- (32) Jeg kan ikke finne holdepunkter i forarbeidene for det synspunkt at staten uansett bør bære kostnadene som er påløpt for å få et uriktig ligningsvedtak endret. Tvert i mot trekkes det fram betenkeligheter ved overhodet å åpne for å tilkjenne sakskostnader i ligningsforvaltningen, og det fremheves at det er tale om en begrenset rett som innføres, se Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 119 flg.
- (33) Det har vært anført at et skille mellom de tilfeller tredjemann dekker skattyterens egne omkostninger og andre tilfeller av tredjemannsbetaling eller -bistand, kan være vanskelig å praktisere og føre til tilfeldige resultater, og at det kan tale for at alle omkostninger som har vært nødvendige for endring av ligningen bør likestilles. I et slikt perspektiv kan det også hevdes at den retts teknisk enklere regelen de ankende parter tar til orde for, ville spare forvaltningen for å foreta nærmere undersøkelser.
- (34) Til dette vil jeg påpeke at forholdet i vår sak som nevnt er nokså utypisk, og at det som regel vil være en uttrykkelig eller underforstått forutsetning mellom partene at tilkjente

sakskostnader skal gå til den som har ytt bistanden. I de aller fleste tilfeller vil forvaltningen derfor kunne gå ut fra at sakskostnader som kreves, er skattyterens egne, uten å foreta nærmere undersøkelser.

- (35) Jeg nevner også at jeg – til dels i motsetning til det staten gjorde gjeldende i prosedyren – anser sakskostnadene som skattyters egne dersom det er på det rene at den som har dekket dem unnlater å kreve tilbakebetaling fordi bistanden er gitt som en gave eller godtgjørelse.
- (36) Min konklusjon er etter dette at det bare er skattyterens egne kostnader som kan kreves dekket i medhold av ligningsloven § 9-11. Anken må dermed forkastes.
- (37) Staten har fått fullt medhold i saken, og bør etter mitt skjønn tilkjennes sakskostnader i samsvar med lovens hovedregel, tvisteloven § 20-2 første ledd. Staten ble i lagmannsrettens dom tilkjent sakskostnader for tingretten og lagmannsretten. Jeg finner ikke grunnlag for å endre dette. For Høyesterett utgjør kravet 113 100 kroner. Det legges til grunn, jf. tvisteloven § 20-5 første ledd.
- (38) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Anken forkastes.
 2. I sakskostnader for Høyesterett betaler A og B en for begge og begge for en til staten v/Skattedirektoratet 113 100 – etthundreogtrettentusenetthundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.
- (39) Dommer **Normann**: Jeg er kommet til at anken må tas til følge.
- (40) For min del kan jeg ikke se at det – slik lagmannsretten og Riksskattenemnda har lagt til grunn – kan oppstilles som vilkår etter ligningsloven § 9-11 for å tilkjenne skattyter dekning for sakskostnader, at skattyter *selv* har dekket kostnaden. Lagmannsrettens dom bygger derfor etter mitt syn på uriktig lovtolkning.
- (41) Lovens ordlyd gir ikke et klart svar på spørsmålet. Lagmannsretten har som støtte for sitt syn blant annet vist til at det etter ligningsloven § 9-11 nr. 4 er et vilkår for dekning at det er urimelig om "skattyteren" måtte dekke kostnadene "selv". Om dette vilkåret heter det i Ot.prp. nr. 29 (1978–1979) side 120–121:

"Det skjønnsstema som vil bli vanskeligst å praktisere noenlunde ensartet er 'at det ville være urimelig om skattyteren må dekke dem (kostnadene) selv'. Dette kravet vil være oppfylt først og fremst når ligningsmyndighetene har gjort en klar feil og det ikke har lyktes å få den rettet ved klage til ligningsnemnda. Selv om det ikke er noe å bebreide forvaltningen, kan avgjørelsen ved uhell eller misforståelser være blitt så klart uriktig at den må rettes. Som regel vil slikt bli rettet uten kostnader for skattyteren, men det kan forekomme at det ikke lykkes. At en avgjørelse viser seg klart uriktig i sitt innhold, betyr ikke nødvendigvis at skattyterens kostnader vil ramme ham urimelig. Det kan ofte være slik at han har gjort lite for å bistå ligningskontoret med å få avgjørelsen riktig, og gitt god grunn til å kreve ytterligere legitimasjoner for hans påstand, selv om tvilen viste seg ubegrunnet. 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 vilkårlighet eller klare feil, men det må være noe ekstraordinært som f.eks. et sammentreff av uheldige omstendigheter, slik at han har rimelig grunn til å føle seg forurettet over de kostnader han er blitt påført uten skyld."

- (42) Det fremgår her at rimelighetsvilkåret ikke kan tas til inntekt for lagmannsrettens lovforståelse. Formålet med ligningsloven § 9-11 synes å ha vært at det offentlige skal bære kostnadene som har vært nødvendig for å få endret et uriktig vedtak, og hvor skattyter ikke er å bebreide for at vedtaket ble feil. Det avgjørende er da om de pådratte omkostningene har *tilknytning til* skattesakene mellom henholdsvis B og A og den norske staten. Dette er ikke bestridt. Riksskattenemnda kom for øvrig til at vilkårene i ligningsloven § 9-11 nr. 2 jf. nr. 4 er oppfylt.
- (43) Selskapene har dekket omkostningene, men var ikke part i skattesakene og kunne selv derfor ikke ha fremmet krav etter ligningsloven § 9-11 om å få dekket kostnadene som er medgått i Bs og As klagesaker vedrørende ligningene for inntektsårene 1998, 1999 og 2000. Omfanget av statens ansvar vil således ikke endres etter som det er tredjemann eller partene som har dekket eller skal dekke kostnadene.
- (44) Dersom det oppstilles som et vilkår etter ligningsloven § 9-11 at parten selv skal dekke kostnadene med klagesaken, oppstår det en rekke vanskelige avgrensningsspørsmål som domstolene er dårlig egnet til å klargjøre ved avgjørelsen av en konkret sak. Det bør – slik jeg ser det – være opp til lovgiver å ta stilling til disse spørsmålene. Etter mitt syn er det uheldig om en såpass spesiell sak som den foreliggende skal bli avgjørende for utformingen av en mer generell regel.
- (45) Jeg stemmer på denne bakgrunn for at tingrettens dom stadfestes.
- (46) Dommer **Noer:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Indreberg.
- (47) Dommar **Utgård:** Det same.
- (48) Dommer **Tjomsland:** Likeså.
- (49) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Anken forkastes.
2. I sakskostnader for Høyesterett betaler A og B en for begge og begge for en til staten v/Skattedirektoratet 113 100 – etthundreogtrettentusenetthundre – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom.

Riktig utskrift bekreftes: