



Finanstilsynsklagenemnda

Finanstilsynsklagenemndas avgjørelse 27. oktober 2025

Sak: 2025/0951

Klager: [REDACTED]

Finanstilsynsklagenemndas medlemmer:

Kåre Idar Moljord, Jens Christian Werring-Westly og Kjersti Holum Karlstrøm

1 Sakens bakgrunn

- (1) Saken gjelder klage over Finanstilsynets vedtak 16. oktober 2024 om avslag på krav om dekning av sakskostnader etter lov av 10. februar 1967 om behandlingsmåten i forvaltningssaker (forvaltningsloven) § 36. Kravet er fremmet av [REDACTED] (heretter «klager») representert ved advokat Ingvar Gjedrem.
- (2) Bakgrunnen for sakskostnadskravet er Finanstilsynets avgjørelse 2. september 2024 om omgjøring av vedtak om tilbakekall av godkjenning som statsautorisert revisor.
- (3) Skatteetaten innrapporterte 12. juli 2022 [REDACTED] (heretter [REDACTED]) ved klager som oppdragsansvarlig revisor til Finanstilsynet. Innrapporteringen gjaldt fire revisorbekreftelser klager hadde avgitt i tilknytning til ordningen med skattefradrag for forskning og utvikling («SkatteFUNN») for fire ulike selskap.
- (4) Finanstilsynet anmodet 13. desember 2022 [REDACTED] om revisors arbeidspapirer med underliggende dokumentasjon knyttet til bekreftelsene, oppdragsansvarlig revisors kommentar til Skatteetatens innrapportering og en redegjørelse for utført arbeid.
- (5) Arbeidet med SkatteFUNN-bekreftelsene ble utført høsten 2018 for inntektsåret 2017. Deler av arbeidet med attestasjonene ble utført mens klager arbeidet i [REDACTED]. Klager avsluttet arbeidsforholdet sitt i [REDACTED] 15. oktober 2018, og startet deretter å arbeide i [REDACTED]. Bekreftelsesoppdragene var opprinnelig akseptert av [REDACTED] med klager som oppdragsansvarlig revisor. Da klager sluttet i [REDACTED], ba selskapene som ønsket SkatteFUNN-bekreftelsene om at [REDACTED] overtok bekreftelsesoppdragene. SkatteFUNN-bekreftelser ble så avgitt av [REDACTED] med klager som oppdragsansvarlig revisor. SkatteFUNN-bekreftelsene ble signert av klager 25. oktober 2018.
- (6) Som del av Finanstilsynets tilsyn, ba Finanstilsynet [REDACTED] om å få oversendt revisjonsdokumentasjonen som lå til grunn for bekreftelsene avgitt av foretaket. [REDACTED] oversendte revisjonsdokumentasjonen fra den delen av arbeidet som var utført

Postadresse:

Postboks 511 Sentrum
5805 Bergen

Besøksadresse:

Zander Kaaes gate 7
5015 Bergen

Telefon: +47 55 19 30 00 post@knse.no

der. [redacted] opplyste ved oversendelsen at det ikke forelå relevant informasjon ut over det som var innrapportert fra [redacted]. Finanstilsynet ba [redacted] etterspørre revisjonsdokumentasjonen fra [redacted]. Etter anmodning fra [redacted] oversendte [redacted] sin revisjonsdokumentasjon til både Finanstilsynet og klager. Klager sto i kopi i denne e-postutvekslingen mellom [redacted] og Finanstilsynet. I e-post 31. mars 2023 sendte [redacted] revisjonsdokumentasjonen de hadde sendt til Finanstilsynet direkte til klager og [redacted].

- (7) I e-post fra Finanstilsynet 13. april 2023 til [redacted], med klager i kopi, stilte Finanstilsynet flere spørsmål angående revisjonsdokumentasjonen utarbeidet mens klager var i [redacted]. Her siterte Finanstilsynet blant annet fra revisjonsdokumentasjonen de hadde mottatt fra [redacted], og påpekte mulige motstridende konklusjoner ettersom Finanstilsynet oppfattet at konklusjonen som fremgikk av dokumentasjonen mottatt fra [redacted] var negativ.
- (8) Klager svarte 25. april 2023 på Finanstilsynets henvendelse. Klager viste til at arbeidet var påbegynt mens han arbeidet i [redacted], og at han var ansvarlig partner ved registreringen av oppdraget og frem til han sluttet i [redacted]. Angående Finanstilsynets påpekning av motstridende konklusjoner i dokumentasjonen fra [redacted], skrev klager at «Vi kommuniserte at vi i utgangspunktet ikke kunne signere på skatteFUNN-prosjektene basert på de avvik vi hadde gitt tilbakemelding på», og klager viste til forhold ved prosjektene som var påpekt i dokumentasjonen fra [redacted]. Klager skrev at denne kommunikasjonen skjedde i slutfasen som [redacted] og ansvarlig revisor, og at SkatteFUNN-arbeidet stoppet opp en periode før det ble fullført i [redacted]. Klager skrev videre at de aktuelle selskapene i etterkant, da klager arbeidet for [redacted], kalte inn til møte angående den manglende signeringen fra den tiden klager var i [redacted]. Klager skrev at han under arbeidet med saken i [redacted] hadde konkludert med at han kunne signere under visse forutsetninger, blant annet på bakgrunn av tilbakemeldinger og bekreftelser han etter overgangen til [redacted] hadde fått fra selskapene knyttet til de påpekte avvikene.
- (9) Finanstilsynet avga 21. september 2023 foreløpig tilsynsrapport i saken, og varslet samtidig vedtak om tilbakekall av klagers godkjenning som statsautorisert revisor. I den foreløpige tilsynsrapporten gikk Finanstilsynet grundig gjennom revisors arbeid i saken, herunder revisors forståelse av foretakenes virksomhet og risikovurdering, vurdering av hvitvaskingsrisiko og misligheter, og revisjonshandlingene som ble gjort ved vurderingen av svakheter i prosjektrengskapene knyttet til SkatteFUNN.
- (10) Finanstilsynet viste i varselet til at det i revisjonsdokumentasjonen fra [redacted] var konkludert med at vilkårene for SkatteFUNN-fradrag ikke var oppfylt, og at det ikke skulle avgis SkatteFUNN-bekreftelser. Ettersom klager hadde vært oppdragsansvarlig revisor for oppdraget, la Finanstilsynet i varselet om tilbakekall til grunn at konklusjonen i dokumentasjonen fra [redacted] om at vilkårene ikke var oppfylt, var klagers egen konklusjon. I varselet punkt 4.4.3 viser Finanstilsynet til at det er motstridende konklusjoner i revisordokumentasjonen, og i punkt 4.4.4 viser Finanstilsynet til at revisor hadde konkludert i sine arbeidspapirer i [redacted] med at det ikke var grunnlag for å signere på SkatteFUNN-attestasjonene. Ifølge varselet signerte klager senere bekreftelsene i [redacted], selv om klager blant annet ikke hadde gjort nødvendige vurderinger av foretakets interne kontroll, ikke hadde vurdert misligheter i attestasjonene, ikke hadde korrigert vesentlige feil som var avdekket, og selv om han var kjent med at timelister i

prosjektrekskapene ikke oppfylte kravene for SkatteFUNN-ordningen. Finanstilsynet skrev i varselet at:

«Revisor sin konklusjon i arbeidspapirene for alle de fire prosjektene er at timeføringen er urealistisk og at SkatteFUNN-prosjektene ikke kan signeres. Arbeidspapirene er utdatert, men er arkivert i revisjonsdokumentasjonen til [REDACTED]. Revisor signerte likevel på SkatteFUNN-attestasjonen senere i [REDACTED] uten å ha utført ytterligere risikovurderinger eller revisjonshandlinger».

- (11) I varselet konkluderte Finanstilsynet med at det var begått grove pliktbrudd av en slik art at det var grunnlag for å kalle tilbake klagers godkjenning som statsautorisert revisor. I skikkethetsvurderingen vektla Finanstilsynet særlig at klager hadde signert bekreftelsene selv om han var klar over at foretakene ikke oppfylte flere av vilkårene for skattefradrag.
- (12) Klager innga 13. november 2023 merknader til Finanstilsynets varsel. I merknadene skrev klager at han ikke hadde noen kommentarer til faktaopplysningene i varselet. Klager skrev at han ikke burde akseptert de tilbakemeldingene han fikk etter overgangen til [REDACTED] fra selskapets side vedrørende korreksjoner som ble utført. Klager viste samtidig til at prosessen med kontroll av SkatteFUNN-prosjektene fant sted i overgangen mellom arbeid i [REDACTED], og at kommunikasjonen mellom klager og [REDACTED] vedrørende SkatteFUNN-prosjektene skulle vært tettere og grundigere før klager konkluderte med å signere på dem. I skikkethetsvurderingen viste klager til at det var lenge siden forholdene hadde funnet sted, og at det var tale om en engangshendelse. Klager viste blant annet til at han i kvalitetskontroller i [REDACTED] i 2018 og 2023 ikke fikk noen merknader, og at han ikke hadde noen avvik. Videre mente klager at han var skikket til å beholde godkjenningen som statsautorisert revisor, og at godkjenningen hans derfor ikke kunne trekkes tilbake.
- (13) Finanstilsynet fattet vedtak om tilbakekall av klagers godkjenning som statsautorisert revisor 5. februar 2024. Finanstilsynet konkluderte med at det forelå grove pliktbrudd knyttet til manglende vurdering av foretakets interne kontroll og identifisering av risiko i attestasjonene, manglende vurdering av misligheter i attestasjonene og manglende innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for direkte kostnader. I tillegg mente tilsynet at det var avgitt bekreftelser til tross for at revisor mente vilkårene for fradrag ikke var oppfylt. I skikkethetsvurderingen skrev Finanstilsynet at det avgjørende i saken var at klager «har avgitt bekreftelsen mot bedre vitende».
- (14) Klager påklaget vedtaket om tilbakekall 5. mars 2024 etter utsatt klagefrist, og ba samtidig om utsatt iverksettelse av vedtaket. I klagen var klager bistått av advokat. I klagen imøtegikk klager en rekke punkter, herunder de faktiske forhold og Finanstilsynets forståelse av SkatteFUNN-reglene, hva en revisor kan være ansvarlig for ved slike attestasjoner, rettslige sider ved vedtaket, om vilkåret om grove overtredelser er oppfylt, samt skikkethetsvurderingen og forholdsmessighetsvurderingen. Klager anførte at det ikke var grunnlag for tilbakekall av godkjenningen hans som statsautorisert revisor. Klager gjentok at en del av forklaringen på situasjonen skyldes overgangen fra [REDACTED] til [REDACTED], og skrev blant annet at kommunikasjonen med [REDACTED] der ble noe skadelidende under og etter flyttingen. Videre kommenterte klager at man gjerne hadde sett at Finanstilsynet siterte fra revisors arbeidspapirer med dato, i stedet for å fastslå, uten en tydelig referanse, at revisor hadde konkludert med at timeføringen var urealistisk. Klager skrev at det ikke var funnet identiske sitater i sine dokumenter, og at det var en viss forskjell på foreløpige og endelige konklusjoner.

- (15) Finanstilsynet opprettholdt vedtaket og sendte saken til Klagenemnda for revisor-, regnskapsfører- og inkassosaker 6. mai 2024. Som svar på klagers kommentar om at han ikke hadde funnet konklusjonen fra arbeidspapirene om urealistisk timeføring som beskrevet i vedtaket, viste Finanstilsynet til et utklipp fra den aktuelle revisjonsdokumentasjonen og skrev at denne var innhentet fra [REDACTED]. Finanstilsynet skrev at det var klager som hadde bedt [REDACTED] om å sende denne revisjonsdokumentasjonen til Finanstilsynet, og at hvis klager ikke selv hadde mottatt denne dokumentasjonen eller kjente igjen eller husket vurderingene, ville det vært naturlig å påpeke dette i tilsvaret til varsel om vedtak.
- (16) Klagers kommentarer til oversendelsesbrevet ble sendt til Klagenemnda for revisor-, regnskapsfører- og inkassosaker 10. juni 2024. I kommentarene skrev klager at han var uenig i faktumet Finanstilsynet hadde lagt til grunn. Klager viste til at han var tillagt en konklusjon i arbeidspapirene fra [REDACTED] som ikke var hans egen, og at det ikke var riktig at han i [REDACTED] først hadde konkludert med at vilkårene ikke var oppfylt for deretter å signere etter overgangen til [REDACTED].
- (17) Klagers kommentarer til faktum, førte til at Finanstilsynet iverksatte nærmere undersøkelser. Finanstilsynet tok kontakt med [REDACTED] for å forsikre seg om at klager hadde mottatt den samme revisjonsdokumentasjonen som Finanstilsynet hadde mottatt. [REDACTED] bekreftet at klager hadde mottatt den samme dokumentasjonen som Finanstilsynet. Det ble imidlertid klart at Finanstilsynet feilaktig hadde lagt til grunn at klager selv hadde konkludert med at vilkårene for SkatteFUNN ikke var til stede da han arbeidet i [REDACTED]. Det ble også klart at klager grunnet avviklingen av arbeidsforholdet hos [REDACTED], ikke hadde deltatt i [REDACTED] sin konklusjon om ikke å signere bekreftelsene, til tross for at han hos [REDACTED] var oppgitt som oppdragsansvarlig revisor. Finanstilsynet la etter dette til grunn at klager ikke hadde deltatt i [REDACTED] konklusjon om ikke å signere attestasjonene til tross for at han var oppgitt som oppdragsansvarlig revisor. Finanstilsynet la til grunn at klager var orientert om konklusjonen.
- (18) Finanstilsynets vedtak om tilbakekall ble omgjort 2. september 2024. Finanstilsynet skrev at den påpekte endringen av faktum gjorde at Finanstilsynet hadde foretatt en ny vurdering i saken. Finanstilsynet mente at vilkårene for tilbakekall fremdeles var oppfylt, men at det endrede faktum endret Finanstilsynets vurdering av om tilbakekall skulle skje. Finanstilsynet kom etter dette til at vedtaket om tilbakekall skulle omgjøres.
- (19) Klager har vært representert med advokat fra og med klagen på vedtaket om tilbakekall 5. mars 2024. Som følge av Finanstilsynets omgjøring fremmet klager krav om dekning av sakskostnader på 607 469 kroner, jf. forvaltningsloven § 36.
- (20) Finanstilsynet avslo kravet om dekning av sakskostnader 16. oktober 2024. Finanstilsynet begrunnet avslaget med at endringen skyldtes revisors «eget forhold».
- (21) Vedtaket ble påklaget 6. november 2024, og etter spørsmål fra Finanstilsynet ga klagers advokat ytterligere opplysninger 17. april 2025.
- (22) Finanstilsynet opprettholdt vedtaket og oversendte klagen til Finanstilsynsklagenemnda 18. juni 2025, jf. forvaltningsloven § 36 tredje ledd, jf. forvaltningsloven § 33.
- (23) Etter forvaltningsloven § 34 andre ledd kan Finanstilsynsklagenemnda prøve alle sider av saken. I dette ligger at klageinstansen fullt ut kan prøve både rettsanvendelsen,

saksbehandlingen, faktum og det frie skjønn. Etter forvaltningsloven § 34 siste ledd første punktum kan nemnda treffe nytt vedtak i saken eller oppheve Finanstilsynets vedtak og sende det tilbake til helt eller delvis ny behandling.

2 Klagers anførsler

- (24) Klager krever dekket sakskostnader med 607 468 kroner. Klager anfører at grunnvilkåret om at endring har skjedd til revisors gunst er oppfylt, og at de øvrige vilkårene i forvaltningsloven § 36 også er oppfylt.
- (25) Klager har gjennom hele saken gitt korrekte og fullstendige opplysninger, samt opptrådt lojalt mot Finanstilsynet. Klagers informasjon og opplysninger har vært korrekte og konsekvente, og ingen informasjon har vært utelatt.
- (26) Klager anfører at feilen lå innenfor Finanstilsynets kontroll. Av uklare grunner la Finanstilsynet i vedtaket til grunn at klager hadde konkludert i [REDAKTERT], til tross for at en mengde opplysninger underbygget at revisjonen fortsatte etterpå. Klager finner det vanskelig å forstå hvorfor Finanstilsynet la til grunn i vedtaket at klager hadde konkludert i saken mens han arbeidet i [REDAKTERT], da revisjonen fortsatte etter at han hadde sluttet der. Finanstilsynet kunne og burde, gjennom ytterligere utredning av faktum, ha avklart om klager hadde konkludert negativt mens han var i [REDAKTERT]. Det var Finanstilsynet som styrte spørsmålsstillingen.
- (27) Klager har hele tiden vært tydelig overfor Finanstilsynet om at han ikke konkluderte mens han var i [REDAKTERT], idet revisjonen fortsatte i hans nye selskap, samt opplyst Finanstilsynet om at [REDAKTERT] hadde konkludert negativt. Klager viser til at dette er veldokumentert. At Finanstilsynet fra et tidlig tidspunkt har truffet en feilslutning kan ikke legges klageren til last, når slutningen gikk i strid med de opplysningene klageren selv hadde gitt og sakens øvrige faktum.
- (28) Det fremstår lite aktverdig å legge ansvaret for sakens opplysning på en klager som hele veien har opptrådt lojalt, men som først ble trodd etter at de samme opplysningene ble bekreftet av [REDAKTERT]. Finanstilsynet kan ikke legge hovedansvaret for sin manglende utredning og forhastede konklusjon på klager. En slik forståelse er ikke i samsvar med Høyesteretts prinsipper og bryter med forvaltningspraksis om sakskostnader.
- (29) Klager viser til at det i varsel og vedtak kun ble vist til «revisjonsdokumentasjonen» og ikke poengtert at dette var «revisjonsdokumentasjonen» fra [REDAKTERT].
- (30) Klager påpeker også at Finanstilsynet ikke har søkt å opplyse saken for klagers advokat, som gjentatte ganger forgjeves har bedt om innsyn i sakens dokumenter.
- (31) Finanstilsynet har følgelig ikke oppfylt sin utredningsplikt.
- (32) Kostnadene for å få endret vedtaket er vesentlige og nødvendige. Mye sto på spill for revisor, og Finanstilsynet opprettholdt sitt feilaktige syn på faktum til det siste.
- (33) Subsidiært må i alle fall de kostnadene som knytter seg til arbeid med det siste brevet av 30. juli 2024 dekkes.

3 Finanstilsynets vedtak og merknader

- (34) Finanstilsynet har i hovedsak gjort gjeldende at endringen skyldes revisors «eget forhold», og at klager derfor ikke skal tilkjennes sakskostnader etter forvaltningsloven § 36. Subsidiært vurderer Finanstilsynet at kravet er høyere enn det som har vært «nødvendig».
- (35) Finanstilsynet fastholder i omgjøringsvedtaket at klager grovt har tilsidesatt sine plikter som revisor. Finanstilsynet begrunner dette med at klager ikke dokumenterte de opplysningene han opplyser han mottok etter overgangen til [REDAKTERT] og som begrunnet klagers konklusjon om at vilkårene for SkatteFUNN var oppfylt, og at attestasjonene ikke skulle vært avgitt. Finanstilsynet begrunner omgjøringen med at de nye opplysningene om faktum medførte at Finanstilsynet i «kan»-skjønnets kom til at godkjenningen likevel ikke skulle tilbakekalles.
- (36) I slike tilfeller vil det avgjørende for vurderingen av om klager skal tilkjennes sakskostnader være om forvaltningen har oppfylt sin utredningsplikt, jf. HR-2021-2552. Finanstilsynet mener at utredningsplikten er oppfylt. Det fremkom etter Finanstilsynets syn klart i både varselet om vedtak og i selve vedtaket at Finanstilsynets vurderinger bygget på at konklusjonen i revisjonsdokumentasjonen fra [REDAKTERT] var klagers konklusjon. Klager hadde derfor en klar oppfordring i sitt tilsvaret til å påpeke at [REDAKTERT] konklusjon ikke var hans.
- (37) Finanstilsynet fremhever at kontradiksjonsrunden før et vedtak fattes nettopp er for å avklare feil og unøyaktigheter både i faktum og juss.
- (38) I tilsvaret til varselet skrev revisor at han ikke hadde noen kommentarer til de faktaopplysningene som ble gitt i tilsynsrapporten med varsel om vedtak. Som følge av dette var det ikke noe grunnlag for Finanstilsynet til å gjøre ytterligere undersøkelser omkring dette faktum. Hvis revisor mente at han ikke kunne bindes opp til konklusjonen i mottatt revisjonsdokumentasjon, måtte han ha gitt uttrykk for det på et tidligere tidspunkt enn først etter at vedtak ble fattet og saken oversendt til klageinstansen. Et utfall som innebærer at en som er underlagt tilsyn ikke skal holdes ansvarlig for å ikke ha gjort en grundig nok jobb i kontradiksjonsrunden, vil undergrave et effektivt tilsynsarbeid.
- (39) Finanstilsynet viser til at Ot.prp. nr. 75 (1993-1994) s. 49 omtaler en situasjon der parten først i klageomgangen har gitt forvaltningen tilstrekkelige opplysninger som et eksempel på endring av vedtak som kan skyldes partens forhold. I rundskriv fra Justisdepartementet er det uttalt at retten til dekning av sakskostnader kan avskjæres i saker der endringene skyldes at det fremkommer nye faktiske opplysninger i saken. Dette gjelder særlig hvor en part har gitt førsteinstansen ufullstendig eller uriktige opplysninger. Finanstilsynet mener at uttalelsene i forarbeidene også vil begrunne avslag på dekning av sakskostnader i en situasjon der parten passivt har forholdt seg til faktumet vedtaket bygger på uten å korrigere dette. I den foreliggende saken har revisor i tillegg bekreftet at han var enig i faktum.
- (40) Dersom klager har krav på dekning av sakskostnader, anfører Finanstilsynet at kravet er høyere enn det som har vært «nødvendig». Klagen på vedtaket om tilbakekall av godkjenningen er svært omfattende og vesentlige deler av klagen er en beskrivelse av klagers syn på hvilke vilkår som gjelder for å kunne kreve fradrag etter SkatteFUNN-ordningen. Finanstilsynet mener en nærmere gjennomgang av vilkårene for å kunne kreve

skattefradrag ikke er relevant. Tilbakekallsvedtaket var begrunnet i at revisor ikke hadde utført revisjonen i samsvar med revisorloven, noe som i prinsippet vurderes uavhengig av hva vilkårene for SkatteFUNN-fradrag er. Hvis Finanstilsynets hadde lagt til grunn for vedtaket at revisor hadde misforstått vilkårene i SkatteFUNN-ordningen og at det var uenighet om dette, ville en slik regelverksfremstilling vært nødvendig. Når det ikke er situasjonen, er en etterfølgende gjennomgang av klagers syn på fradragsreglene uten betydning for tilbakekallsvedtaket, og følgelig uten betydning for vurderingen av om det påklagede vedtaket skulle endres. Finanstilsynet mener derfor at timer som er medgått til denne delen av klagen ikke er dekningsberettiget.

- (41) Finanstilsynet viser også til at det forhold at advokaten ikke var kjent med revisjonsdokumentasjonen, som revisor og Finanstilsynet hadde mottatt fra [REDACTED], kompliserte faktumbeskrivelsen i klagen på tilbakekallsvedtaket.
- (42) Finanstilsynet viser endelig til at det er benyttet et antall timer som ikke står i forhold til sakens kompleksitet, herunder at deler av timebruken er unødvendig. Det vises til at antall timer utgjør opp mot 10 prosent av et normalt årsverk.

4 Finanstilsynsklagenemndas vurdering

- (43) Finanstilsynsklagenemnda skal ta stilling til om klager har krav på å få dekket sakskostnader etter forvaltningsloven § 36, etter at vedtak om tilbakekall av godkjenning som statsautorisert revisor ble omgjort.
- (44) 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 nødvendige 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».
- (45) Finanstilsynets opprinnelige vedtak ble «endret til gunst» for klager, og det er heller ikke tvilsomt at kostnader til advokatbistand regnes som «vesentlige».
- (46) Skal en part ha krav på dekning av sakskostnader, må ikke omgjøringen av vedtaket skyldes partens eget forhold eller forhold utenfor partens og forvaltningens kontroll, eller andre særlige forhold tale mot dekning.
- (47) I Ot.prp. nr. 75 (1993-1994) på s. 49 nevnes en situasjon der parten først i klageomgangen ga forvaltningen tilstrekkelige opplysninger som gir grunnlag for å treffe vedtak som er til gunst for parten som et eksempel på en situasjon som kan anses å skyldes partens egne forhold.
- (48) Vilårene i forvaltningsloven § 36 formuleres ofte som at endringen må skyldes forhold som ligger innenfor forvaltningens kontroll, se Prop. 79 L (2024-2025) s. 303. I HR-2021-2552-A avsnitt 56 uttalte Høyesterett følgende om hvordan unntaket i § 36 skal forstås:

«Endring av et vedtak som skyldes feil i saksbehandlingen, lovanvendelsen eller andre ugyldighetsgrunner ligger innenfor forvaltningens kontroll og gir derfor grunnlag for dekning av sakskostnader etter forvaltningsloven § 36. Også omgjøring som skyldes en endret hensiktsmessighetsvurdering – et annet skjønn – vil normalt ligge innenfor

kontrollsfæren. Det samme gjelder nye eller endrede rettslige, faglige eller politiske hensyn».

- (49) Når endringen av vedtaket skyldes at det er kommet til nye opplysninger om faktiske forhold, skriver Høyesterett at det må skilles mellom faktiske omstendigheter som har kommet til etter at det opprinnelige vedtaket ble truffet, og nye opplysninger om forhold som gjaldt på vedtakstidspunktet. Dersom de faktiske forhold har endret seg etter vedtakstidspunktet, vil det som hovedregel ikke være grunnlag for å tilkjenne sakskostnader selv om vedtaket endres til gunst for klager. Høyesterett skriver imidlertid at:

«det må gjøres unntak der forvaltningen selv hadde kontroll over de faktiske omstendighetene som ledet til det endrede vedtaket. Skyldes omgjøringen opplysninger som belyser forholdene på vedtakstidspunktet, vil en part normalt ha krav på dekning av sakskostnader dersom forvaltningen ikke har oppfylt sin utredningsplikt.»

- (50) Videre fremgår det av Rundskriv fra Justis- og politidepartementet G-1995-37 s. 14 at:

«Først i tilfeller hvor det er på det rene at førsteinstansen har etterlevd sin plikt til å innhente opplysninger til bruk for saksbehandlingen, kan det legges til grunn at forholdet ligger utenfor forvaltningens kontroll, slik at dekning av sakskostnader kan nektes.»

- (51) I foreliggende sak har Finanstilsynet skrevet at bakgrunnen for omgjøringen er at Finanstilsynet i det opprinnelige vedtaket bevismessig la til grunn at klager hadde konkludert med at vilkårene for SkatteFUNN ikke var til stede da han var [REDACTED] for mot bedre vitende ha avgitt bekreftelser på at vilkårene etter SkatteFUNN-ordningen var oppfylt etter overgang til [REDACTED]. Da det etter vedtakstidspunktet ble avklart at denne forutsetningen ikke stemte, endret dette Finanstilsynets forholdsmessighetsvurdering og konklusjonen om å tilbakekalle godkjenningen som statsautorisert revisor.
- (52) Opprinnelig vedtak skyldes derfor Finanstilsynets uriktige oppfatning av faktum på vedtakstidspunktet, og omgjøringen skyldes opplysninger som belyser forholdene på vedtakstidspunktet.
- (53) I et slikt tilfelle vil parten normalt ha krav på dekning av sakskostnader dersom forvaltningen ikke har oppfylt sin utredningsplikt, jf. ovennevnte Høyesterettsavgjørelse.
- (54) Det avgjørende for om klager har krav på dekning av sakskostnader er om Finanstilsynet hadde oppfylt sin utredningsplikt da det aktuelle faktum ble lagt til grunn.
- (55) Finanstilsynsklagenemnda er ikke enig med Finanstilsynet i at faktum i saken fremsto klart på tidspunktet for varselet og for Finanstilsynets vedtak. Finanstilsynsklagenemnda er heller ikke enig i at klager ikke har hatt kommentarer til faktum som ga grunnlag for videre undersøkelser. Det fremgikk eksempelvis ikke av den aktuelle dokumentasjonen hvem som hadde konkludert hos [REDACTED], og hvilken nærmere rolle klager hadde hatt i [REDACTED] i de konkrete vurderingene som var gjort i saken hos [REDACTED]. Denne uklarheten understøttes av at klager opplyste om at kommunikasjonen med [REDACTED] var svekket i perioden han byttet jobb.

- (56) Klagers nærmere redegjørelse for årsaken til at bekreftelsene ble signert, tyder etter Finanstilsynsklagenemndas syn på at klager hevdet at det senere ble foretatt handlinger som skulle avklare og eventuelt lukke avvikene i selskapenes dokumentasjon. Dette tyder heller ikke på at klager aksepterte forutsetningen om at han alt hadde konkludert negativt i [REDACTED], og dermed mot bedre vitende signerte bekreftelsene etter overgang til [REDACTED].
- (57) Etter Finanstilsynsklagenemndas syn var det på tidspunktet for varselet og vedtaket uklare forhold i faktum av betydning for Finanstilsynets konklusjon, som Finanstilsynet kunne og burde ha avklart før vedtak ble fattet. Finanstilsynsklagenemnda vil her legge til at i foreliggende sak, med alvorlige påstander mot klager om uriktige signeringer «mot bedre vitende» og tilhørende svært inngripende vedtak, vil forvaltningens utredningsplikt omkring uklare forhold i faktum være streng.
- (58) Det går en grense for hvor langt utredningsplikten strekker seg, men i denne saken hadde Finanstilsynet tilstrekkelig informasjon til å forstå faktum riktig, eller i alle fall sterke nok indikasjoner på uklarhet som ga grunn til videre utredning. Slik Finanstilsynsklagenemnda oppfatter det, har Finanstilsynet feiltolket faktum og beskrevet dette feiltolkede faktumet i forhåndsvarselet til klager. Finanstilsynsklagenemnda mener at den feilaktige beskrivelsen i forhåndsvarselet ikke kan frita Finanstilsynet for kostnadsansvar når årsaken til feilen er innenfor Finanstilsynets kontroll. Det ville medført en generell overføring av risiko for sakens opplysning fra Finanstilsynet til parten, i en situasjon hvor det forelå klare indikasjoner på uklarheter som burde utløst ytterligere undersøkelser fra Finanstilsynet.
- (59) På denne bakgrunn er Finanstilsynsklagenemndas vurdering at Finanstilsynet ikke hadde oppfylt sin utredningsplikt da vedtaket ble fattet, og at endringen av vedtaket skyldtes forhold innenfor forvaltningens kontroll. Klager har dermed krav på dekning av sakskostnader, jf. forvaltningsloven § 36.
- (60) Finanstilsynsklagenemnda må videre ta stilling til om kostnadene som klager krever dekket har vært «nødvendige», jf. forvaltningsloven § 36.
- (61) For arbeidet med klagen på Finanstilsynets vedtak om tilbakekall krever klager dekket 607 468 kroner. [REDACTED]
- (62) Nødvendighetskriteriet er et skjønnsmessig kriterium, der man må vurdere konkret om det var nødvendig å pådra seg de aktuelle utgiftene for at forvaltningen skulle endre det opprinnelige vedtaket.
- (63) Begrensningen til nødvendige utgifter innebærer først og fremst at det må være årsakssammenheng mellom utgiftene og det forhold at vedtaket ble endret. Får klageren bare delvis medhold, er det bare de kostnader som knytter seg til de deler av klagen som fører frem, som erstattes.
- (64) Selv om bestemmelsen i stor grad er skjønnsmessig, er det ikke tale om noe fritt skjønn i den betydning at forvaltningen kan bestemme hva den synes er passende, jf. Hans Petter Graver, Alminnelig forvaltningsrett, 5. utgave, 2019 punkt 32.4.

- (65) Det skal ikke foretas en objektiv vurdering av om utgiftene var nødvendige. I praksis er det lagt til grunn at det ved vurderingen av om de påløpte kostnadene har vært nødvendige for å få endret vedtaket, bør tas utgangspunkt i partens subjektive oppfatning av nødvendigheten, ikke i om det objektivt sett var nødvendig å bruke advokat. Hvorvidt kostnadene har vært nødvendige, bør derfor avgjøres etter en konkret vurdering der det legges vesentlig vekt på hva parten selv og hans advokat med rimelighet har oppfattet som naturlige tiltak.
- (66) Flere momenter i vurderingen er relevante, blant annet saksbehandlingsfeilens art, sakens vanskelighetsgrad og om saken har stor økonomisk betydning for parten. Kravet om at kostnadene skal være nødvendige, gjelder både timesats og timeforbruk.
- (67) Finanstilsynet har vist til at klagen er svært omfattende og at vesentlige deler av klagen er en beskrivelse av klagers syn på hvilke vilkår som gjelder for å kunne kreve fradrag etter SkatteFUNN-ordningen. Finanstilsynsklagenemnda viser til at vedtaket gjaldt klagers arbeid med SkatteFUNN-bekreftelsene, og at saken var bredt anlagt fra Finanstilsynet. Vedtaket gjennomgikk store deler av klagers arbeid med SkatteFUNN-bekreftelsene. Klager måtte dermed svare ut en lang rekke av Finanstilsynets vurderinger i klagen. At det i klagen ble gjennomgått hvilke vilkår som gjelder for å kunne kreve fradrag etter SkatteFUNN-ordningen, herunder hva en revisor kan være ansvarlig for ved SkatteFUNN-bekreftelser, må dermed ha fremstått som naturlige tiltak for å få endret vedtaket.
- (68) Finanstilsynsklagenemnda er enig med Finanstilsynet i at det er benyttet et høyt timeantall. Det vises imidlertid til at det er tale om et omfattende faktum, og at sakens betydning for klager er stor, både økonomisk og omdømmemessig. Dette tilsier at klager fant det nødvendig å anvende betydelige ressurser for å søke å få omgjort vedtaket.
- (69) På denne bakgrunn fremstår arbeidet og kostnadene med klagen og tilsvaret etter Finanstilsynsklagenemndas oppfatning som nødvendige. Klager tilkjennes etter dette 607 468 kroner for advokatenes arbeid med saken.

5 Avgjørelse

- (70) Finanstilsynsklagenemnda fatter etter dette følgende vedtak:

Klagen tas til følge.

 tilkjennes saksomkostninger med 607 468 kroner, jf. forvaltningsloven § 36.

Avgjørelsen er enstemmig.

Dokumentet er elektronisk godkjent og har ingen signatur