



NORGES HØYESTERETT

Den 7. november 2006 avsa Høyesterett dom i

HR-2006-01879-A, (sak nr. 2006/649), sivil sak, anke,

Leif Arne Hafstad

(advokat Truls Leikvang)

mot

Staten v/Nord-Trøndelag
fylkesskattekontor

(Regjeringsadvokaten
v/advokat Christian Lund – til prøve)

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

- (1) Dommer **Bruzelius**: Saken gjelder gyldigheten av overligningsnemndas vedtak om å ilegge skattyter forhøyd tilleggsskatt med 45 prosent, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1, jf. § 10-4 nr. 2, jf. § 10-3 bokstav b.
- (2) Leif Arne Hafstad, som er bosatt i Steinkjer kommune, er ansatt som senioringeniør i Statens vegvesen. Fra 1998 var hans arbeidssted Oslo, og han krevde og fikk fradrag for pendlerutgifter ved ligningen for inntektsårene 1998 til og med 2001. I selvangivelsen for 2002 krevde han også slikt fradrag. Fra høsten 2001 forhandlet han med arbeidsgiveren om godtgjørelse for utgifter til pendling. Dette medførte at han i desember 2002 fikk utbetalt til sammen 545 533 kroner til dekning av pendlerutgifter i årene 1998 til 2001 og deler av 2002, samt 169 475 kroner i forsinkelsesrente. En skriftlig avtale om godtgjørelse til Hafstad etter pendleravtalen ble undertegnet av arbeidsgiveren i august 2003.
- (3) Arbeidsgiver innberettet utbetalingen på lønns- og trekkoppgaven for 2002 i samsvar med gjeldende forskrifter og retningslinjer. Utbetalingen, som bygde på statens satser, var korrekt ført inn i koder for trekkfrie godtgjørelser. Beløp oppført under disse kodene overføres ikke automatisk til den forhåndsutfylte selvangivelse som skattyter får tilsendt, ettersom det bare er overskudd av slik godtgjørelse som er skattepliktig, jf. skatteloven § 5-11. I Hafstads forhåndsutfylte selvangivelse for 2002 var således som skattbar inntekt tatt med 4 069 kroner for overskudd av ”diett med overnatting”.

- (4) I lønns- og trekkoppgaven for 2002 var rentebeløpet - 169 475 kroner – tatt med under kode 111-A ”lønn, honorarer mv”. Etter anmodning fra Hafstad utstedte arbeidsgiver en endringsoppgave hvor beløpet ble ført opp under kode 923 ”Renter av for sent utb lønn”.
- (5) Med unntak for overskuddet av diettgodtgjørelsen inneholdt Hafstads forhåndsutfylte selvangivelse ikke noe om pendlergodtgjørelsen. Rentebeløpet var i selvangivelsen tatt med i lønnsbeløpet, og Hafstad endret her beløpet og førte rentegodtgjørelsen opp som kapitalinntekt under henvisning til endringsoppgaven. Han rettet også enkelte andre opplysninger og krevde fradrag for utgifter i 2002 til husleie, kost og besøksreiser til hjemmet med til sammen 153 729 kroner. Hafstad ga ikke opplysninger i selvangivelsen om at han hadde mottatt godtgjørelse fra arbeidsgiveren for pendlerutgifter i 2002. Han opplyste intet om at han hadde fått etterbetalt et større beløp for årene 1998-2001, og heller ikke at han ved ligningen i de samme årene hadde fått fradrag for pendlerutgifter.
- (6) Ligningskontoret ble oppmerksom på utbetalingen i forbindelse med en generell kontroll av skattytere som krevde pendlerfradrag i 2002. Beløpet, 545 533 kroner, ble tatt til inntekt i utbetalingsåret, 2002, og Hafstad ble ilagt tilleggsskatt med 45 prosent. Etter klage fra Hafstad opprettholdt overligningsnemnda 14. desember 2004 vedtaket om tilleggsskatt. Etter søknad er utlignet skatt nedsatt fordi etterbetalingen gjelder flere år, jf. ligningsloven § 9-12.
- (7) Ved stevning 1. juni 2005 til Inderøy tingrett reiste Hafstad søksmål mot staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor, og krevde vedtaket om tilleggsskatt kjent ugyldig. Tingretten avsa 20. september 2005 dom med slik domsslutning:
- ”1. **Ligningen av Leif Arne Hafstad for inntektsåret 2002 oppheves.**
2. **Staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor dømmes til innen 2 – to – uker å betale kroner 135.145 – etthundreogtrettifemtusenetthundreogførtifem – i saksomkostninger til Leif Arne Hafstad, med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra forfall til betaling skjer.”**
- (8) Dommen er avsagt under dissens, idet rettens formann stemte for å frifinne staten. For tingretten gjaldt saken også om det var grunnlag for tilleggsskatt, og den samlede rett kom til at vilkårene etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 var oppfylt. Flertallet kjente imidlertid overligningsnemndas vedtak ugyldig fordi tilleggsskatt skulle vært ilagt med 15 prosent, da de ufullstendige opplysningene gjaldt forhold som lett kunne kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene rådde over, jf. ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum.
- (9) Staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor anket dommen til Frostating lagmannsrett. For lagmannsretten var partene enige om at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er oppfylt. Spørsmålet for lagmannsretten var således etter hvilken prosentsats tilleggsskatt skulle ilegges. Lagmannsretten avsa 9. februar 2006 dom med slik domsslutning:
- ”1. **Staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor frifinnes.**
2. **Saksomkostninger tilkjennes ikke for noen instans.”**
- (10) Også denne dommen er avsagt under dissens. Flertallet kom til at det var adgang til å benytte forhøyd tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-4 nr. 1 annet punktum, mens

mindretallet mente at 15-prosentsatsen skulle ha vært benyttet selv om Hafstads forsømmelse ”utvilsomt [måtte] karakteriseres som grovt uaktsom”. Mindretallet fant imidlertid at § 10-4 nr. 1 tredje punktum var anvendelig da arbeidsgiverens lønns- og trekkoppgave fylte kravene med hensyn til innhold og form etter ligningsloven kapittel 6, jf. lovens § 10-4 nr. 1 tredje punktum, og resultatet fulgte da direkte av lovens ordlyd.

- (11) Hafstad har anket lagmannsrettens dom til Høyesterett. Det er fremlagt utenrettslige erklæringer fra Hafstad og tre vitner, hvorav to er nye for Høyesterett. Dessuten er fremlagt utenrettslig erklæring fra Hafstads prosessfullmektig for de tidligere instanser og en del nye dokumenter. Saken står i samme stilling for Høyesterett som for lagmannsretten.
- (12) Den ankende part – *Leif Arne Hafstad* – har i korte trekk anført:
- (13) Det aksepteres at vilkårene for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 objektivt sett er oppfylt. Opplysningene i selvangivelsen for 2002 er ufullstendige. Hafstad skulle ha gitt opplysninger om arbeidsgivers betaling av pendlergodtgjørelse. Men det gjøres gjeldende at tilleggsskatt likevel ikke skal fastsettes, jf. ligningsloven § 10-3 bokstav b, subsidiært at den skulle ha vært beregnet etter en lavere prosentsats, jf. lovens § 10-4 nr.1 og nr. 2.
- (14) Det bestrides at det var grovt uaktsomt av Hafstad å forutsette at ligningsmyndighetene gjennom den samtale han hadde med en saksbehandler ved ligningskontoret i februar 2002, hadde fått nødvendige opplysninger om etterbetalingen. Saksbehandleren skulle ha utarbeidet og lagt et notat på Hafstads mappe om saken, jf. ligningsloven § 3-2. Ligningskontoret hadde fått opplysninger om at arbeidsgiveren ville etterbetale Hafstads pendlerutgifter. Utbetalingen ble ukrevd innberettet i lønns- og trekkoppgaven for 2002. Hafstad var kjent med at slike oppgaver benyttes ved ligningskontorets kontroll av selvangivelser. Hafstad krevde fradrag for pendlerutgifter i 2002 ut fra et nettosynspunkt. Blant annet rettelsen av lønnsinntekten i den forhåndsutfylte selvangivelsen og henvisningen i den forbindelse til endringsoppgaven førte til at hans selvangivelse måtte behandles særskilt på ligningskontoret, og henvisningen til endringsoppgaven innebar indirekte en henvisning til lønns- og trekkoppgaven fra arbeidsgiver, hvor opplysningene om utbetalingen fremgikk. Han ga ligningskontoret alle opplysninger da han fikk henvendelse om det i forbindelse med kontorets alminnelige ligningsbehandling. Det var således ikke noen særskilt kontroll som avdekket forholdet. Dette viser at ligningskontoret hadde tilstrekkelig med opplysninger.
- (15) Det bestrides at Hafstad forsto eller måtte forstå at han ved sin handlemåte kunne unndra utbetalingen fra beskatning. I samsvar med rådet fra saksbehandleren under samtalen i februar 2002 ville han ta opp forholdet når endelig avtale med arbeidsgiver forelå, og med sikte på å få beløpet beskattet i de år de refererte seg til. Ligningsmyndighetene har bevisbyrden for at Hafstad har vært grovt uaktsom og har ikke oppfylt den.
- (16) Forholdet er unnskyldelig og tilleggsskatt bør ikke fastsettes. Hafstad har gjort det som subjektivt sett kan kreves av skattyter.
- (17) Dersom forholdet ikke anses unnskyldelig, vil iallfall ligningsloven § 10-4 første ledd tredje punktum første alternativ få anvendelse, slik at tilleggsskatten settes til 15 prosent, ettersom de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er oppgitt

ukrevd av arbeidsgiver. Lønns- og trekkoppgaven dannet grunnlaget for behandlingen av selvangivelsen, og det fremgikk av den at utbetalingen gjaldt flere år.

- (18) Under enhver omstendighet vil annet alternativ i § 10-4 nr. 1 tredje punktum komme til anvendelse. Saksbehandleren ved ligningskontoret kjente etter samtalen med Hafstad til forholdet. Det var dessuten alminnelig kjent ved ligningskontoret at Hafstad var pendler, og i selvangivelsen for 2002 krevde han fradrag for pendlerutgifter, samtidig som det gikk frem av lønns- og trekkoppgaven at han hadde mottatt et større beløp fra arbeidsgiver til dekning av slike utgifter over flere år. Saken ble tatt opp i forbindelse med ligningskontorets ordinære behandling av selvangivelsen, noe som viser at forholdet lett lot seg kontrollere. At ligningskontoret måtte undersøke Hafstads selvangivelser for flere år, endrer ikke dette.
- (19) Leif Arne Hafstad har nedlagt slik påstand:
- ”1. **Overligningsnemndas vedtak for Leif Arne Hafstad for inntektsåret 2002 av 14.12.2004 oppheves for så vidt gjelder ileggelse av tilleggsskatt.**
 2. **Leif Arne Hafstad tilkjennes saksomkostninger for tingrett, lagmannsrett og Høyesterett med tillegg av renter fastsatt med hjemmel i forsinkelsesrenteloven fra forfall til betaling skjer.”**
- (20) Ankemotparten – *staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor* – har i korte trekk anført:
- (21) Saken for Høyesterett gjelder gyldigheten av overligningsnemndas vedtak om å ilegge Hafstad tilleggsskatt med 45 prosent fordi han ved grov uaktsomhet har gitt ufullstendige og/eller uriktige opplysninger i sin selvangivelse. Vilkårene for å benytte 15-prosentsatsen i ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum er ikke til stede. Bestemmelsen angir objektive forhold som grunnlag for den reduserte satsen. Det foreligger heller ikke subjektive forhold som tilsier halvering av satsen etter § 10-4 nr. 2, eller at tilleggsskatt skal fastsettes etter § 10-3 bokstav b.
- (22) I selvangivelsen for 2002 opplyste Hafstad verken om etterbetalingen eller om at den gjaldt utgifter som han hadde fått fradrag for i tidligere års ligninger. Utbetalingen gjaldt også delvis dekning av pendlerutgifter i 2002, men Hafstad krevde likevel fradrag for utgifter til pendling i 2002, uten å opplyse om at han hadde mottatt et mindre beløp til dekning av slike utgifter.
- (23) Bestemmelsen i ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum angir alternative vilkår for bruk av 15-prosentsatsen. Første alternativ kan ikke anvendes, da den ufullstendige opplysningen – tidligere oppnådde fradrag – ikke gjelder et forhold som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver. Dette alternativ får bare anvendelse når inntektsbeløpet følger direkte av den oppgaven som arbeidsgiveren eller andre har sendt inn.
- (24) Heller ikke annet alternativ i tredje punktum får anvendelse. Det er ikke tilstrekkelig at ligningsmyndighetene faktisk har opplysningene. De må være lett kontrollerbare. Myndighetenes undersøkelsesplikt påvirker ikke vurderingen av om forholdet er lett kontrollerbart. I det foreliggende tilfelle var det nødvendig med en særskilt og til dels omfattende kontroll.

- (25) Hafstad utviste grov uaktsomhet, og det foreligger ikke unnskyldelige forhold. Av hensyn til effektiviteten i ligningsarbeidet kreves at skattytere gir alle opplysninger i selvangivelsene. Dette var Hafstad vel kjent med, og hans særlige erfaring må tillegges vekt. Hafstads forhold er sterkt klanderverdig, og samtalen med en saksbehandler ved ligningskontoret i februar 2002 burde ha gjort det klart for ham at han måtte gi fullstendige opplysninger i selvangivelsen for 2002.
- (26) Staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor har nedlagt slik påstand:
- ”1. Staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor frifinnes.
 2. Staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor tilkjennes saksomkostninger for alle instanser med tillegg av lovens rente fra forfall og til betaling skjer.”
- (27) *Mitt syn på saken:*
- (28) Etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 skal skattyter ilegges tilleggsskatt når ligningsmyndighetene finner at han i sin selvangivelse har gitt ufullstendige eller uriktige opplysninger som har ført til eller kunne ha ført til fastsettelse av for lav skatt. Hafstad har for Høyesterett akseptert at vilkårene for tilleggsskatt er oppfylt, men har gjort gjeldende at overligningsnemndas vedtak om tilleggsskatt med 45 prosent er ugyldig. Det anføres prinsipalt at tilleggsskatt ikke skal fastsettes fordi hans forhold må anses unnskyldelig av årsak som ikke kan legges ham til last, jf. ligningsloven § 10-3 bokstav b, eventuelt settes til 7,5 prosent etter § 10-4 nr. 2. Subsidiært at tilleggsskatten settes til 15 prosent etter lovens § 10-4 nr. 1 tredje punktum. Atter subsidiært anføres at det ikke er utvist grov uaktsomhet, slik at tilleggsskatten i tilfelle må være 30 prosent.
- (29) Jeg behandler først anførselen om at tilleggsskatten i dette tilfellet skal fastsettes til 15 prosent etter ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum. Satsen på 15 prosent skal benyttes også om skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger forsettlig eller grovt uaktsomt. Jeg kommer tilbake til spørsmålet om Hafstads subjektive skyld.
- (30) Innledningsvis nevnes at Hafstad for inntektsårene 1998 til og med 2001 hadde krevd og fått fradrag i inntekten for pendlerutgifter med til sammen 616 508 kroner. Den pendlergodtgjørelsen som han mottok fra arbeidsgiveren i desember 2002, var i lønns- og trekkoppgaven for 2002 ført opp under koder som medfører at beløpene i det alt vesentlige fremstår som trekkfrie. De overføres derfor ikke automatisk til den forhåndsutfylte selvangivelsen. Til tross for at Hafstad hadde fått fradrag i inntekten for pendlerutgifter med et beløp som var høyere enn det han nå fikk utbetalt i godtgjørelse, unnlot han å gjøre oppmerksom på det utbetalte beløpet i selvangivelsen, og han opplyste heller ikke om de tidligere fradragene. Han krevde dessuten pendlerfradrag for 2002 uten å opplyse om at utbetalingen fra arbeidsgiveren også omfattet utgifter i 2002. Vilkårene for tilleggsskatt etter ligningsloven § 10-2 nr. 1 er klart oppfylt, og som nevnt ikke bestridt.
- (31) Satsene for tilleggsskatten fremgår av ligningsloven § 10-4. Etter nr. 1 første punktum skal tilleggsskatt i alminnelighet beregnes med 30 prosent, men etter annet punktum er satsen inntil 60 prosent når handlingen som nevnt i § 10-2 nr. 1, er ”utøvet forsettlig eller ved grov uaktsomhet”. Tredje punktum lyder:

”Satsen skal være 15 pst. når de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6 eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.”

(32) Etter sin ordlyd stiller bestemmelsen i tredje punktum opp to alternative grunnlag for bruken av 15-prosentsatsen. Hafstad har påberopt seg begge alternativene, og jeg redegjør derfor samlet for bestemmelsens forarbeider.

(33) I Ot.prp. nr. 29 (1978-79) Om ligningslov og endringer i andre lover, sier departementet om forslaget til tilleggsskatt på side 45:

”Ligningsmyndighetenes mulighet for å avdekke forsøk på skatteunndragelse vil være nokså forskjellig avhengig av hvilke kontrollordninger m.v. som foreligger. I mange av de tilfelle som blir avdekket, kan forholdene være lett kontrollerbare og skattyterens mulighet for å unndra skatt liten. Departementet foreslår en sats på 15 pst. for tilfelle hvor arbeidsgiver eller andre i samsvar med etablert kontrollordning uoppfordret har sendt kontrolloppgave for beløp skattyteren ikke har oppgitt. Det samme gjelder for andre tilfelle hvor skattyterens oppgaver lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.”

(34) I merknadene til lovutkastet § 10-4 heter det på side 123-124:

”... men i lett kontrollerbare tilfelle, hvor muligheten for skatteunndragelse ikke er stor, skal det i alminnelighet brukes en sats på 15 pst.

Den lavere sats er først og fremst ment å skulle brukes i tilfelle hvor ligningsmyndighetene får oppgave over formues- og inntektsposter gjennom generelle kontrollordninger hvor en annen uoppfordret skal gi oppgave over formuen eller inntekten, f. eks. lønnsoppgaver, Slike kontrollordninger vil skattyteren som regel være kjent med og han får i alminnelighet også gjenpart av kontrollmeldingen. ...

Den lavere sats på 15 pst. er også ment å skulle brukes dersom ligningsmyndighetene, utenfor de tilfelle hvor det er etablert plikt til å gi kontrolloppgaver uoppfordret, har lett adgang til å kontrollere skattyterens opplysninger og kunne rette ligningen, f. eks. gjennom oppgaver fra skattyteren i foregående års selvangivelse.”

(35) Uttalelsene indikerer at begge alternativene i bestemmelsen i tredje punktum gjelder tilfeller hvor det er lett for ligningsmyndighetene å kontrollere skattyters opplysninger fordi myndighetene har de nødvendige opplysningene, enten fordi opplysningene fremgår av materiale som ligningsmyndighetene får tilsendt, for eksempel i en lønns- og trekkoppgave, eller ellers rår over, for eksempel fordi de fremgår av fjorårets selvangivelse. Slik jeg ser det, er således den bærende begrunnelsen for bestemmelsen at ligningsmyndighetene enkelt kan kontrollere skattyters opplysninger og rette ligningen.

(36) Jeg finner støtte for en slik forståelse av bestemmelsen i NOU 2003: 7 Tilleggsskatt. Utvalget sier der om 15-prosentsatsen på side 34:

”... Begrunnelsen for å bruke redusert sats i disse tilfellene er at muligheten for skatteunndragelse ikke er stor fordi ligningsmyndighetene har fått de aktuelle opplysningene gjennom oppgavene fra tredjemenn. En forutsetning for å bruke redusert sats er ... at det riktige formues- eller inntektsbeløp fremgår direkte av oppgaven.

....

Det er et vilkår at opplysningene er lett tilgjengelige ved behandlingen av den konkrete skattyter. Det er ikke tilstrekkelig at opplysningene med letthet kan innhentes. Opplysninger som ligger i andre skattyteres ligningsoppgaver, er ikke opplysninger som ligningsmyndighetene lett rår over i denne sammenheng.”

- (37) Også uttalelser i teorien bekrefter at den lavere satsen i tredje punktum gjelder tilfeller hvor mulighetene for skatteunndragelse ikke er store fordi ligningsmyndigheten allikevel har lett tilgang til riktige og fullstendige opplysninger, jf. Harboe, Leikvang, Lystad: Ligningsloven med kommentarer, 6. utgave, side 518, punkt 5. Jeg nevner at det på side 519 sies at selv om
- ”kontroll av tidligere års selvangivelser vil gi ligningsmyndighetene de nødvendige opplysninger, er det tvilsomt om dette er tilstrekkelig til å fastslå at den lavere sats skal anvendes. Det kan likevel være tilfelle hvor en slik kontroll er nærliggende og enkel slik at vilkårene for å anvende lavere sats foreligger”.**
- (38) Den lavere satsen i tredje punktum får således anvendelse i lett kontrollerbare tilfeller, hvor muligheten for skatteunndragelse ikke er stor. Jeg kan vanskelig se at bestemmelsen kan få anvendelse dersom ligningskontoret må henvende seg til skattyter for å få brakt forholdet på det rene, eller selv må utføre mer enn en ordinær og enkel kontroll for å sikre korrekt ligning.
- (39) Første alternativ i § 10-4 nr. 1 tredje punktum gjelder når ”uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver ...”. Etter ligningsloven § 6-2 plikter arbeidsgiveren å levere oppgave over alt som i siste inntektsår er ytet til den enkelte lønsmottaker, herunder etter nr. 1 bokstav h ”reise-, diett- og representasjonsgodtgjøring, samt annen godtgjøring til dekning av utgifter ved utførelse av arbeid, oppdrag eller verv som nevnt under a-g”.
- (40) Hafstad har gjort gjeldende at første alternativ får anvendelse, og har vist til at lønns- og trekkoppgaven for 2002 inneholder opplysninger om utbetalingen i desember 2002. – Jeg er enig i at det fremgår av lønns- og trekkoppgaven at han har fått utbetalt pendlergodtgjørelse, men utbetalingen var der oppført under koder som innebærer at den fremsto som ikke skattepliktig, noe den ville ha vært dersom Hafstad ikke allerede hadde fått fradrag for pendlerutgifter ved tidligere års ligninger. Når intet er nevnt i selvangivelsen om de oppnådde fradragene, var opplysningene i lønns- og trekkoppgaven etter mitt syn ikke tilstrekkelige til å gi ligningsmyndighetene nødvendige opplysninger. Jeg viser her til det som fremgår av det jeg har gjengitt fra forarbeidene. Kontrolloppgaven gir ikke noen direkte opplysning om at den innsendte selvangivelse er uriktig, slik at det klart fremgår at det er ytelser som ikke er oppgitt til beskatning. Jeg slutter meg til det som fremgår av Lignings-ABC for 2002 punkt 3.3.5., hvor det under omtalen av første alternativ i § 10-4 nr. 1 tredje punktum, heter: ”Videre må det riktige formues-/inntektsbeløp følge direkte av den oppgave som gis av oppgavegiveren. Dette vil f.eks. være tilfelle for ikke oppgitt lønn som fremgår av en lønnsoppgave. Derimot vil ikke overskudd på en diettgodtgjørelse fremgå av lønnsoppgaven når det er brutto godtgjørelse som innberettes.”
- (41) Hafstad har anført at også annet vilkår i bestemmelsen er oppfylt, og har blant annet vist til at ligningsmyndighetene ble gjort kjent med mulighetene for etterbetaling gjennom en samtale som han hadde i februar 2002 med en funksjonær som han mente var hans saksbehandler for så vidt gjaldt pendlerfradrag. Det er videre gjort gjeldende at

ligningsmyndighetene lett ville ha oppdaget sammenhengen mellom utbetalingen og tidligere års fradrag ved å undersøke ligningene for de foregående årene.

- (42) Staten har ikke bestridt at Hafstad i februar 2002 hadde en samtale med en av medarbeiderne på ligningskontoret om pendlerfradrag, men har bestridt at vedkommende var Hafstads saksbehandler, og at det under samtalen ble gitt opplysninger av en slik karakter at de burde ha vært nedtegnet og lagt på hans mappe.
- (43) Det er lagt frem to brev som er undertegnet av vedkommende saksbehandler. Begge gjelder ligningen for inntektsåret 1999. Det ene brevet er datert 26. juli 2000 og det andre 31. mai 2001. Brevet fra juli 2000 er en oppfølging av et brev sendt av en annen saksbehandler. Brevet gjelder beregningen av fradrag for reiseutgifter. Brevet fra 2001 var svar på en henvendelse fra Hafstad om endring av ansettelsen av fradraget i ligningen for 1999 for reiseutgifter. Etter min mening viser ikke dette at vedkommende saksbehandler hadde noe spesielt ansvar for ligningen av Hafstad.
- (44) Det er som nevnt ikke bestridt at Hafstad tok kontakt med vedkommende i februar 2002 om skattespørsmål. Men det er uenighet om innholdet av samtalen. Saksbehandleren mente for sitt vedkommende at samtalen ikke hadde en slik karakter at det var nødvendig å opprette et notat om det som ble sagt. I sin skriftlige erklæring for Høyesterett har Hafstad opplyst at han fikk ”rede på at utbetalingene som kommer ikke er skattepliktige (de som gjelder kostnadsdekning), men at tidligere fradrag skal reduseres og at skatten øker av den grunn”. Han skriver videre at han ble bedt om å sende inn avtalen som grunnlag for ligningsbehandlingen, og at han i februar 2002 trodde at forhandlingene var i sluttfasen.
- (45) Som nevnt ble formell avtale om godtgjørelse etter pendleravtalen først inngått sommeren 2003. Likevel refunderte arbeidsgiveren allerede i desember 2002 Hafstads pendlerutgifter for årene 1998 til 2001 og deler av 2002, med til sammen 545 533 kroner. Jeg legger til grunn at når en statlig virksomhet utbetaler et slikt beløp, innebærer det en aksept av den ansattes rett til refusjon for flere års utgifter. Etter mitt syn er det da inngått en endelig avtale for så vidt gjelder denne utbetalingen. Utbetalingen av godtgjørelse til Hafstad i desember 2002 uten at det forelå en skriftlig avtale, medførte etter mitt syn, at det under enhver omstendighet forelå en annen faktisk situasjon enn den som Hafstad i erklæringen for Høyesterett sier at han drøftet med saksbehandleren i februar 2002. Jeg tilføyer at det generelt er vanskelig å bygge på forklaringer som skattytere gir i anledning en tvist som har pågått i flere år, og i særdeleshet når forklaringen gjelder hva som er sagt i samtaler før tvisten oppsto.
- (46) Hafstad rettet som nevnt lønnsposten i den forhåndsutfylte selvangivelsen og førte rentebeløpet – 169 475 kroner – opp som kapitalinntekt i stedet for som lønn. Han viste i selvangivelsen til endringsmeldingen. Hafstad har gjort gjeldende at dette gjorde det lett for ligningsmyndighetene å kontrollere selvangivelsen ved at dette var en indirekte henvisning til det utbetalte beløpet. – Jeg er ikke enig i det. Endringsoppgaven anga som allerede nevnt, at beløpet gjaldt renter av for sent utbetalt lønn. Jeg kan ikke se at endringen gjorde det lett for ligningsmyndighetene å avdekke en etterbetaling av pendlerutgifter som han tidligere hadde oppnådd fradrag for.
- (47) Det er også vist til at det fremgår av lønns- og trekkoppgaven at Hafstad hadde fått diettgodtgjørelse for 599 døgn. Det er nok så at ligningsmyndighetene kunne ha konstatert

at det var etterbetalt et betydelige beløp i trekkfrie godtgjørelser. Men når det verken i selvangivelsen for 2002 eller i underliggende lønns- og trekkoppgave fremkom noen opplysning om at det var oppnådd fradrag for hele beløpet i tidligere år, har skattyter ikke gitt foranledning til nærmere kontroll fra ligningsmyndighetenes side. I første omgang hadde da også disse bare beregnet overskudd av den betydelige diettgodtgjørelsen som var etterbetalt, med andre ord behandlet denne som det den ga seg ut for: en trekkfri godtgjørelse.

- (48) Skattyter i denne sak ga etter mitt syn ikke bare opplysninger som var ufullstendige, men hans unnlattelse av å opplyse om de tidligere oppnådde fradrag medførte at selvangivelsen og lønns- og trekkoppgaven var egnet til å villedde ligningsmyndigheten om skattepliktenes omfang. Når dette er tilfelle, skal det etter min mening mer til for å konstatere at de ufullstendige opplysninger gjelder forhold som ”lett kan kontrolleres”. Det må her også tas i betraktning at den moderne ligningsforvaltning, ikke minst gjennom ordningen med forhåndsutfylte selvangivelser, i utpreget grad gjelder masseavgjørelser som må treffes hurtig og fortløpende, og som derfor ikke kan nødvendiggjøre utstrakte kontroller i ordinære tilfeller. Dette forhold var skattyter i vår sak i høy grad klar over.
- (49) Jeg er på denne bakgrunn heller ikke enig i Hafstads anførsel om at forholdet ble oppdaget under den ordinære gjennomgåelsen av hans selvangivelse. Jeg viser her til opplysninger fra fylkesskattesjefen i Nord-Trøndelag om at forholdet ble oppdaget fordi krav om store fradrag for merutgifter ved pendling var et særskilt kontrollområde for inntektsåret 2002, og at det ble kjørt maskinell kontroll av de aktuelle selvangivelsespostene. At det dreide seg om en særskilt kontroll, følger også av at forholdet – sammen med enkelte andre spørsmål – først ble tatt opp av ligningskontoret i brev av 9. juli 2003, og av at selve varslet om tilleggsatt ble sendt ut 8. mars 2004.
- (50) Min konklusjon blir da at de ufullstendige opplysninger i denne sak ikke kom til uttrykk på en måte som kunne gi ligningsmyndigheten grunn til å gå nærmere inn i Hafstads ligning. Da er heller ikke vilkåret i § 10-4 nr. 1 tredje punktum annet alternativ for 15 prosent tilleggsatt oppfylt.
- (51) Jeg går så over til å drøfte om det foreligger grov uaktsomhet, slik at det kan anvendes forhøyd sats etter § 10-4 nr. 1 annet punktum. Er så tilfelle, kommer verken unntaksbestemmelsen i § 10-3 bokstav b eller § 10-4 nr. 2 til anvendelse.
- (52) Jeg nevner at så vel den samlede lagmannsrett som overligningsnemnda la til grunn at Hafstad hadde utvist grov uaktsomhet. Overligningsnemnda begrunnet vedtaket om forhøyd tilleggsatt slik:

”Grov uaktsomhet foreligger når skattyter måtte forstå at opplysningene objektivt sett er uriktige, slik at han ikke har noen unnskyldning for at han har oversett opplysningsfeilen og/eller dens mulige skattevirkninger. Dette må bedømmes både i forhold til feilens art og størrelse og i forhold til hva som forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, og i forhold til eventuelle personlige kvalifikasjoner eller begrensninger hos skattyter.

Skattyter arbeider i Statens vegvesen i Oslo som senioringeniør. I forbindelse med at det er krevd fradrag for pendlerutgifter i årene 1998-2002 har det vært en omfattende korrespondanse mellom ligningskontoret og skattyter for å fastsette fradragberettiget beløp. Det må derfor anses som grovt uaktsomt å ikke opplyse i selvangivelsen for inntektsåret 2002 at han har mottatt til sammen kr 545 533 i utgiftsgodtgjørelse som er

ment å dekke de utgiftene det er gitt fradrag for. Uoppgitt beløp er stort, og skattyter måtte forstå at å unnlate å gi opplysninger ville føre til fastsettelse av for lav skatt.

Skattyter har i perioden mars 1996 til oktober 2003 vært leder for overligningsnemnda for kommunene ... Skattyter har derfor mer kjennskap til skattereglene enn skattytere flest, og med skattyters erfaring og bakgrunn må det forventes at han gir de opplysninger som er nødvendig for å fastsette korrekt inntekt. Som leder i overligningsnemnda måtte han forstå at mottatt godtgjørelse skulle oppgis som skattepliktig inntekt når han har krevd og fått fradrag for de utgifter godtgjørelsen er ment å dekke. ...”

- (53) Jeg er enig i det nemnda her sier om forståelsen av hva som ligger i begrepet grov uaktsomhet.
- (54) Hafstad har siden 1998 krevd og fått pendlerfradrag ved ligningen. Etter samtalen med saksbehandleren på ligningskontoret i februar 2002 må han ha kjent til at etterbetalingen av pendlergodtgjørelse fra arbeidsgiver ville utløse skatteplikt på grunn av fradragene han hadde oppnådd. Jeg skyter her inn at jeg ikke finner å kunne bygge på den versjon av samtalen som Hafstad har gitt i sin skriftlige erklæring for Høyesterett. Hensett til at arbeidsgiver i desember 2002 etterbetalte pendlergodtgjørelse, og til at den lønns spesifisering for desember som Hafstad mottok fra sin arbeidsgiver, klart fordelte beløpet på ulike typer trekkfrie godtgjørelse for hvert av årene 1998 til 2002, er jeg enig med overligningsnemnda i at skattyter var grovt uaktsom, ikke minst i lys av denne skattyters spesielle forutsetninger. Etter min vurdering er overligningsnemndas vedtak om å ilegge Hafstad forhøyd tilleggsskatt gyldig.
- (55) Anken har etter mitt syn ikke ført frem, og slik jeg ser saken, bør Hafstad ilegges ansvar for saksomkostninger for alle instanser. Da jeg etter rådslagningen er kjent med at jeg er i mindretall, utformer jeg ikke noen domsslutning.
- (56) Dommer **Endresen**: Jeg er kommet til et annet resultat enn førstvoterende.
- (57) Som førstvoterende konstaterer jeg innledningsvis at den ankende part utvilsomt har gitt ufullstendige opplysninger, og vilkårene for å ilegge tilleggsskatt er til stede.
- (58) Det første hovedspørsmål i saken er om tilleggsskatten skal nedsettes til 15 % i medhold av ligningsloven § 10-4 nr. 1 tredje punktum.
- (59) Det første alternativet er at ”de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre etter kapittel 6”. Som førstvoterende finner jeg det klart at vilkårene for å anvende denne bestemmelsen ikke er til stede. Skatteplikten følger ikke av lønnsoppgaven alene. Utbetalingen er oppgitt som skattefrie ytelser. Det er det forhold at det tidligere er krevd fradrag for merutgifter ved pendlervirksomheten, som gjør at det oppstår skatteplikt ved den etterfølgende utbetaling fra arbeidsgiver.
- (60) Det annet alternativ i § 10-4 nr.1 tredje punktum fastslår at satsen på 15 % også skal anvendes når de ufullstendige opplysninger gjelder ”forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over”. I motsetning til førstvoterende finner jeg at denne bestemmelsen må føre til at tilleggsskatten reduseres til 15 %.

- (61) Det følger direkte av bestemmelsens ordlyd at den får anvendelse også når de nødvendige opplysninger må søkes andre steder enn i den inngitte selvangivelse og i oppgaver knyttet til denne. En slik forståelse har også støtte i lovens forarbeider. I Ot.prp. nr. 29 for 1978-79 side 124 heter det:

”Den lavere sats på 15 pst. er også ment å skulle brukes dersom ligningsmyndighetene, utenfor de tilfelle hvor det er etablert plikt til å gi kontrolloppgaver uoppfordret, har lett adgang til å kontrollere skattyterens opplysninger og kunne rette ligningen, f. eks. gjennom oppgaver fra skattyteren i foregående års selvangivelse.”

- (62) Staten har imidlertid gjort gjeldende at bestemmelsen bare kommer til anvendelse om ligningsmyndighetene i tillegg til å ha tilstrekkelige opplysninger til å kunne avdekke feilen, også har alle opplysninger som er nødvendige for å kunne gjennomføre ligningen.
- (63) Jeg finner ikke å kunne legge en slik forståelse til grunn. Etter mitt syn må bestemmelsen forstås i tråd med ordlyden. Det er da tilstrekkelig at feilen lett kunne kontrolleres ved de tilleggsopplysninger ligningsmyndighetene rådde over. Det følger ikke av dette at ligningsmyndighetene skal kunne *gjennomføre* ligningen uten å innhente tilleggsopplysninger.
- (64) Det må være nok at ligningsmyndighetene har tilstrekkelige opplysninger til å avdekke feilen. Det må i hvert fall gjelde når de opplysninger som mangler for å foreta den endelige ligning, har karakter av vitterlige kjensgjerninger som det er kurant å få avklart, slik situasjonen var for Hafstads vedkommende. Dette sammenholdt med kravet om at feilen skal være ”lett” å avdekke, gir den nødvendige sikkerhet for at ligningen vil bli riktig.
- (65) Jeg må da først ta stilling til om ligningsmyndighetene rådet over de nødvendige tilleggsopplysninger.
- (66) Staten har gjort gjeldende at ligningsmyndighetene ikke hadde tilstrekkelige opplysninger, og at det var nødvendig å tilskrive så vel skattyter som arbeidsgiver for å innhente tilleggsopplysninger. Det er imidlertid ikke gjort noe for konkretisere hvilke opplysninger det siktes til. Heller ikke i prosedyren for Høyesterett fremkom det noe konkret om hvilke opplysninger som måtte innhentes.
- (67) Ligningavgjørelsene er for så vidt angår tilleggsskatten, i det alt vesentligste basert på opplysninger ligningsmyndighetene rådet over. Ligningen bygger på at de tidligere fradrag tilbakeføres i 2002 med det beløp som tilsvarer godtgjørelsen på kr 545 533 som skattyteren mottok fra sin arbeidsgiver. Den senere innhentede spesifisering av utbetalingene for det enkelte år anses, som riktig er, ikke å ha noen relevans.
- (68) Da Hafstad den 8. mars 2004 ble varslet om at ligningsmyndighetene vurderte å ilegge tilleggsskatt, ble grunnlaget for beskatning sammenfattet slik:

”I selvangivelsen for inntektsåret 2002 har De fått godkjent fradrag for husleie, diettutgifter og besøksreiser med til sammen kr 131 992. Også for tidligere år har De krevd og fått godkjent fradrag for merutgifter ved arbeidsopphold utenfor heimen. For inntektsårene 1998-2001 er det godkjent fradrag for merutgifter med til sammen kr 619 508.

Da det er godkjent fradrag for merutgifter til kost, losji og besøksreiser for de aktuelle inntektsårene, vil utbetalingen fra arbeidsgiver på til sammen kr 545 533 bli å anse som lønn. Lønn er skattepliktig inntekt som fordel vunnet ved arbeid i medhold av skatteloven § 5-1 jfr § 5-10. Lønnsinntekt og annen godtgjørelse for arbeid skattlegges etter kontantprinsippet. Dette innebærer at inntekten skal skattlegges det inntektsår fordelene virkelig tilflyter skattyter, i dette tilfellet inntektsåret 2002.”

- (69) Ligningsnemnden finner det med andre ord tilstrekkelig for å konstatere skatteplikt for hele den mottatte godtgjørelse, at skattyter for inntektsårene 1998-2001 hadde fått godkjent fradrag for merutgifter med til sammen kr 619 508. Overligningsnemnden viser til at det manglet spesifisering av ytelsene fra arbeidsgiver for de tidligere år, men det sies ikke noe om i hvilken relasjon disse manglende opplysningene anses nødvendige for å foreta ligningen. Overligningsnemnden baserer seg som ligningsnemnden, på at tidligere fradrag i sin helhet kommer til inntekt i 2002 i den utstrekning det nå mottas godtgjørelse fra arbeidsgiver for de aktuelle år. Den spesifisering overligningsnemnden viser til, var irrelevant for ligningen så lenge det ikke forelå en søknad om skattereduksjon jfr. ligningsloven § 9-12.
- (70) Ligningsmyndighetene visste at den innberettede godtgjørelsen fra arbeidsgiveren gjaldt flere år, men det kunne trolig ikke uten videre sluttes at godtgjørelsen refererte seg til årene 1998-2001. Det var dette og ikke noe annet, som ligningsmyndighetene måtte ha bekreftet for å kunne gjennomføre ligningen. Det følger da av det jeg har gitt uttrykk for i det foregående, at ligningsmyndighetene hadde tilstrekkelige opplysninger.
- (71) Som førstvoterende har redegjort for, er det ikke nok at ligningsmyndighetene har tilstrekkelige opplysninger til å kunne avdekke feilen. Det er også et vilkår for anvendelsen av § 10-4 nr. 1 tredje punktum at den aktuelle post ”lett kan kontrolleres”. Jeg er kommet til at også dette vilkåret er oppfylt.
- (72) På den ene side har ligningskontoret fått oppgave over den faktiske godtgjørelse skattyteren hadde mottatt. Beløpet var i seg selv oppsiktsvekkende. Videre hadde ligningskontoret i ligningspapirene for de tidligere år, fullstendige opplysninger over de fradrag som tidligere var innrømmet. Det er i forarbeidene fremhevet som det eneste konkrete eksempel, at tilleggsopplysninger som finnes i tidligere ligninger, må anses å være opplysninger som ligningsmyndighetene ”rår over”. I den konkrete saken ble da også ligningsmyndighetene nærmest ledet til de tidligere selvangivelser. Jeg legger i denne sammenheng særlig vekt på at lønnsoppgaven fra arbeidsgiver klart viste at det gjaldt utbetaling av godtgjørelse fra flere år. I sin selvangivelse henledet også skattyteren ligningsmyndighetenes oppmerksomhet til de tidligere år. Ved å korrigere lønnsoppgaven og påpeke at han var berettiget til et rentebeløp som var så stort at de utbetalinger han hadde mottatt, nødvendigvis måtte datere seg til flere år tilbake i tid, gjorde han ligningsmyndighetene oppmerksom både på utbetalingen som sådan og det forhold at utbetalingen gjaldt flere år. Skattyter krevde også for 2002 fradrag for sine utgifter til reise og opphold. Dette måtte nødvendigvis samordnes med den mottatte skattefrie godtgjørelse.
- (73) Det er enighet mellom partene om at det i de aktuelle år hadde vært en omfattende korrespondanse med skattyter om de fradrag han krevde som pendler. Det synes å være en treffende sammenfatning. Det er flere titalls anmerkninger på skattyters ligningsblad for det enkelte år. I første halvår 2003 ble det gjort 13 slike anmerkninger. Ligningen av Hafstad i disse årene var ikke uproblematisk. I hvert fall i 1998 ble ligningen behandlet av

overligningsnemnden, idet pendlerutgiftene sammen med andre fradrag førte til at Hafstad fikk en meget lav skattbar inntekt.

- (74) Ligningskontoret oppdaget den feilen som var gjort. Førstvoterende har i denne sammenheng lagt vekt på at feilen ble avdekket i tilknytning til en kontroll av generell karakter. Jeg kan imidlertid ikke se at det har noen betydning i hvilken sammenheng feilen faktisk ble avdekket. Det avgjørende må være om den aktuelle post lett kunne kontrolleres. Etter mitt syn er det, uavhengig av de generelle kontrolltiltak som ble gjennomført, vanskelig å se hvordan ligningskontoret skulle kunne unngå å bli oppmerksom på at de tidligere fradrag måtte korrigeres. Jeg finner da å måtte konkludere med at den aktuelle post var lett å kontrollere med de opplysninger ligningsmyndighetene rådet over.
- (75) Jeg er etter dette kommet til at det skulle ha vært anvendt 15 % tilleggsskatt.
- (76) Det er ut fra dette resultat ikke nødvendig å ta stilling til om Hafstad kan sies å ha handlet grovt uaktsomt. På bakgrunn av lagmannsrettens dom og førstvoterendes syn på spørsmålet, finner jeg det likevel riktig å gi uttrykk for at det etter mitt syn ikke er bevismessig dekning for å rette bebreidelser mot Hafstad av en slik styrke og karakter at det kan være tale om grov uaktsomhet.
- (77) Hafstad var utvilsomt klar over at han hadde mottatt den aktuelle godtgjørelse fra arbeidsgiveren. Han var klar over hvordan den var innberettet og at tilbakeføring av de tidligere fradragposter ikke var gjort i den ferdigutfylte selvangivelse. Unnlatsen av å føre inn godtgjørelsen i selvangivelsen var for så vidt forsettlig. Skyldkravet knytter seg imidlertid også til det forhold at den unnlatte korreksjon kunne føre til at ligningen ikke ville bli riktig. Jeg kan da ikke se at den uaktsomhet den ankende part har utvist, er så kvalifisert at det er grunnlag for å betegne uaktsomheten som grov.
- (78) Jeg viser til de forhold jeg har gjennomgått i relasjon til spørsmålet om hvorvidt det var lett for ligningsmyndighetene å avdekke forholdet. Ytterligere momenter er relevante i tilknytning til spørsmålet om grov uaktsomhet. Førstvoterende har redegjort for dette, og jeg finner det tilstrekkelig å fremheve enkelte forhold som førstvoterende ikke har tillagt vekt.
- (79) For så vidt lagmannsretten vektlegger at den ankende part har krevd fradrag for sine utgifter i 2002, synes dette å måtte skyldes en ren misforståelse. I hvert fall i all hovedsak gjaldt den mottatte godtgjørelse årene 1998-2001. Som følge av kontantprinsippet skulle dette som utgangspunkt lignedes for 2002. Det følger imidlertid også av kontantprinsippet at den ankende part kunne kreve fradrag for sine utgifter i 2002 selv om han kunne forvente å motta den korresponderende godtgjørelse i 2003. På dette punkt er det mitt syn at den ankende part har opptrådt korrekt og konsistent. Ligningen for 2002 kunne ikke bli riktig uten at utgiftene for dette året ble hensyntatt.
- (80) Som førstvoterende har redegjort for, var det neppe grunnlag for å betegne Kolstad som Hafstads "saksbehandler". For meg er det tilstrekkelig å fremheve at Hafstad ikke henvendte seg til en tilfeldig saksbehandler ved ligningskontoret, men til den saksbehandler som han sist hadde korrespondert med vedrørende de aktuelle spørsmål. Det initiativ Hafstad ved den samtale han hadde med Kolstad, tok vedrørende ligningen

av den da forventede etterbetaling, må etter mitt syn tillegges vekt ved vurderingen av grad av uaktsomhet.

- (81) Hafstad kunne på grunnlag av praksis forvente at endelig ligning, etter søknad, ville bli basert på en fordeling av etterbetalingen på det enkelte år. Endelig ligning basert på fordeling kunne først gjøres etter at det var innhentet tilleggsopplysninger. Det er til en viss grad forståelig at Hafstad under disse omstendigheter fant det riktig ikke å føre inn i en forenklet selvangivelse for 2002, et tall som i hvert fall i en viktig relasjon ikke ville bli det endelige. I samme retning trekker det forhold at den mottatte godtgjørelse ikke var basert på en endelig avtale.
- (82) Samlet sett finner jeg ikke at det er grunnlag for å si at Hafstad opptrådte grovt uaktsomt.
- (83) Den ankende part har også gjort gjeldende at tilleggsskatten må settes ned i medhold av bestemmelsene i ligningsloven §§ 10-3 bokstav b og 10-4 nr. 2. Jeg finner det klart at det ikke er grunnlag for å nedsette tilleggsskatten i medhold av disse bestemmelsene.
- (84) For ordens skyld finner jeg grunn til å peke på at det kan synes å være beregnet tilleggsskatt av et noe for høyt beløp. Det er beregnet tilleggsskatt på hele den mottatte godtgjørelse. Det følger imidlertid av Hafstads forenklete selvangivelse for 2002 at 6 329 kroner av den mottatte godtgjørelse var tatt til inntekt som overskudd på mottatt diett og reisegodtgjørelse.
- (85) For tingretten bestred Hafstad at vilkårene for å ilegge tilleggsskatt var oppfylt. Det var ikke noe grunnlag for denne anførselen, og jeg finner at saksomkostninger for tingretten ikke bør tilkjennes, selv om tingretten kom til det samme resultat som den endelige avgjørelse av saken. For lagmannsretten og for Høyesterett har den ankende part gjort gjeldende at tilleggsskatten må reduseres i medhold av ligningloven §§ 10-3 bokstav b og 10-4 nr. 2. Den ankende part har ikke fått medhold i dette. Saken er slik sett delvis vunnet og delvis tapt. Den ankende part har imidlertid fått medhold i de vesentlige spørsmål, og kravet om nedsettelse av tilleggsskatten har medført bare ubetydelig merarbeid. Jeg finner da at den ankende part må tilkjennes saksomkostninger for lagmannsretten og for Høyesterett.
- (86) For lagmannsretten er det krevet 115 250 kroner, hvorav 89 000 kroner utgjør salær. Jeg finner å kunne legge oppgaven til grunn. For Høyesterett er det krevet 194 264 kroner hvorav 135 000 kroner utgjør salær. For Høyesterett søkte den ankende part å få utvidet saken til også å omfatte spørsmålet om det i det hele tatt var grunnlag for tilleggsskatt. I forbindelse med begjæringen ble det fremlagt nye skriftlige bevis. Høyesteretts kjæremålsutvalg samtykket ikke til utvidelsen av saken. Dette arbeidet var unødvendig. Jeg finner at salæret for det arbeid som var nødvendig, kan settes til 100 000 kroner. For øvrig legges omkostningsoppgaven til grunn.
- (87) Jeg stemmer for denne

D O M :

1. Overligningsnemndens vedtak om tilleggsatt for Leif Arne Hafstad for inntektsåret 2002 oppheves.
2. Saksomkostninger for tingretten tilkjennes ikke.
3. I saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor til Leif Arne Hafstad 265 765 – tohundreogsekstifemtusensjuhundreogsekstifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

- (88) Dommer **Rieber-Mohn:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med førstvoterende, dommer Bruzelius.
- (89) Dommer **Flock:** Jeg er i det vesentlige og i resultatet enig med dommer Endresen.
- (90) Dommer **Gussgard:** Likeså.
- (91) Etter stemmegivningen avsa Høyesterett denne

D O M :

1. Overligningsnemndens vedtak om tilleggsatt for Leif Arne Hafstad for inntektsåret 2002 oppheves.
2. Saksomkostninger for tingretten tilkjennes ikke.
3. I saksomkostninger for lagmannsretten og Høyesterett betaler staten v/Nord-Trøndelag fylkesskattekontor til Leif Arne Hafstad 265 765 – tohundreogsekstifemtusensjuhundreogsekstifem – kroner innen 2 – to – uker fra forkynnelsen av denne dom med tillegg av den alminnelige forsinkelsesrente etter forsinkelsesrenteloven § 3 første ledd første punktum fra utløpet av oppfyllelsesfristen til betaling skjer.

Riktig utskrift bekreftes: