



# Handelshøyskolen BI

## MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

### Predefinert informasjon

<b>Startdato:</b>	25-01-2023 09:00 CET	<b>Termin:</b>	202310
<b>Sluttdato:</b>	22-05-2023 12:00 CEST	<b>Vurderingsform:</b>	Norsk 6-trinns skala (A-F)
<b>Eksamensform:</b>	P		
<b>Flowkode:</b>	202310  11644  IN02  W  P		
<b>Intern sensor:</b>	(Anonymisert)		

### Navn:

Martin Karlsen Garfjeld

### Informasjon fra deltaker

<b>Tittel *:</b>	Lofflandstandarden – tid for endring eller fremdeles den gylne standard?		
<b>Navn på veileder *:</b>	Eivind Furuseth		
<b>Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:</b>	Nei	<b>Kan besvarelsen offentliggjøres?:</b>	Ja

### Gruppe

<b>Gruppenavn:</b>	(Anonymisert)
<b>Gruppenummer:</b>	25
<b>Andre medlemmer i gruppen:</b>	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

Prosjektoppgave  
ved Handelshøyskolen BI

Lofflandstandarden – tid for endring eller  
fremdeles den gylne standard?

Eksamenskode og navn:  
**Man 2914 Skatteprosess**

Utleveringsdato:  
15.02.2023

Innleveringsdato:  
22.05.2023

Stuedsted:  
BI Oslo

# Innholdsfortegnelse

## Innhold

<b>INNHALDSFORTEGNELSE .....</b>	<b>I</b>
<b>SAMMENDRAG.....</b>	<b>II</b>
<b>1. INNLEDNING.....</b>	<b>1</b>
<b>2. FULLSTENDIGE ELLER UFULLSTENDIGE OPPLYSNINGER .....</b>	<b>1</b>
2.1 DET RETTSLIGE UTGANGSPUNKTET .....	1
2.2 LOFFLAND-STANDARDEN .....	4
2.2.1 DOMMEN.....	4
2.2.2 LOFFLAND-STANDARDEN I ANNEN PRAKSIS .....	6
2.2.3 BAHR-SAKEN.....	14
<b>3. AVSLUTTENDE BEMERKNINGER.....</b>	<b>18</b>

## Sammendrag

I denne prosjektoppgaven ønsker jeg å gå igjennom hva opplysningsplikten etter skatteforvaltningsloven § 8-1 innebærer og nærmere bestemt hva det betyr å være en aktsom og lojal skattepliktig. Dette omtales ofte som Lofflandstandarden etter Rt. 1992 s. 1588.

Det er hele ti avgjørelser avsagt av Høyesterett som gjelder Lofflandstandarden og den er stadig aktuell. Likevel har utviklingen ført til ulike tolkninger av den opprinnelige uttalelsen og rekkevidden er derfor ikke alltid like klar.

Jeg har forsøkt å belyse dette i denne prosjektoppgaven ved også å ta for meg en sak som for tiden er oppe i lagmannsretten. Saken gjelder en skatterettsadvokat som ikke hadde oppgitt utdelinger fra sitt selskap i sin egen deltakeroppgave, men hadde opplyst om sitt virke som deltaker i et vedlegg til skattemeldingen. Saken viser hvor vanskelig det noen ganger kan være å vurdere en sak opp mot Lofflandstandarden, blant annet ved at tingretten kom til et annet resultat enn Skatteklagenemnda. Videre ble saken avgjort med dissens 2-2 med leders dobbeltstemme som avgjørende i nemnda.

## 1. Innledning

Temaet for denne prosjektoppgaven er opplysningsplikten til skattepliktige og hva som menes med en aktsom og lojal skattepliktig. Dette sett opp mot vurderinger om hvorvidt vilkårene for ileggelse av tilleggsskatt er oppfylt.

Uttrykkene «aktsom» og «lojal» har sitt utspring i Loffland-dommen hvor Lofflandstandarden så dagens lys<sup>1</sup>. Denne har blitt omtalt i en rekke avgjørelser etterpå og har således blitt utviklet gjennom rettspraksis. Standarden ble først og fremst utviklet i en tid hvor ligningsloven gjaldt, og prinsippet om egenfastsetting etter dagens skatteforvaltningslov ikke var innført. Tidligere var altså skattepliktige kun ansvarlig for faktum, mens skattepliktige nå også har den ekstra byrden av å forestå rettsanvendelsen. Videre har Skatteetaten innført ny skattemelding hvor de mange skjemaene som man tidligere benyttet er skrotet til fordel for en enklere utforming. Det er også langt vanskeligere å legge ved et vedlegg til skattemeldingen enn tidligere og dette fases bare mer og mer ut til fordel for andre virkemidler og måter for å levere sine opplysninger.

En kan derfor spørre seg om Loffland-standarden har utspilt sin rett og om den vil bli faset ut slik vi kjenner den? Eller er den likevel ennå helt sentral ved vurderingen av skattepliktiges opplysningsplikt?

Jeg vil først ta for meg hva som er det rettslige utgangspunktet for skattepliktiges opplysningsplikt. Deretter vil jeg gå nærmere inn på Lofflandstandarden slik den fremkommer av Høyesteretts avgjørelse, og hvordan denne har utviklet seg i etterfølgende praksis<sup>2</sup>. Avslutningsvis vil jeg ta for meg en sak som for tiden er oppe i lagmannsretten og den vil vise noen av problemene som oppstår ved bruk av Loffland-standarden.

## 2. Fullstendige eller ufullstendige opplysninger

### *2.1 Det rettslige utgangspunktet*

Den alminnelige opplysningsplikten fremkommer av sktfvl. § 8-1:

---

<sup>1</sup> Rt. 1992 s. 1588

<sup>2</sup> Rt. 1992 s. 1588

«Den som skal levere skattemelding mv. etter dette kapitlet, skal gi riktige og fullstendige opplysninger. Vedkommende skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten i rett tid blir klarlagt og oppfylt, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil.»

Ordlyden «aktsomt og lojalt» gir uttrykk for Loffland-standarden hvor skattepliktige skal gi skattemyndighetene de opplysninger han etter en objektiv standard burde ha gitt. I forarbeidene til bestemmelsen fremkommer følgende når det gjelder lojalitetskravet<sup>3</sup>:

*«Departementet foreslår også å videreføre plikten til å opptre aktsomt og lojalt i bestemmelsen om alminnelig opplysningsplikt.*

...

*På grunnlag av rettspraksis, blant annet Rt-1992-1588 (Loffland), kunne det oppstilles et krav om at skattyter skal opptre aktsomt og lojalt når vedkommende gir opplysninger til skattemyndighetene. Det ble lagt vekt på at en lovfesting ville tydeliggjøre det ansvaret skattyter har til å bidra til at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt, og i tillegg bidra til at regelverket ble mer tilgjengelig for skattyter.*

...

*Etter departementets syn bør utgangspunktet være som beskrevet i Rt-1992-1588 (Loffland).»*

I Skatteforvaltningshåndboken fremkommer følgende om lojalitetsplikten<sup>4</sup>:

*«Utgangspunktet for vurderingen er hva en lojal skattepliktig vil gi av opplysninger etter en objektiv standard. Skattepliktige skal opptre aktsomt og lojalt slik at skatteplikten blir klarlagt og oppfylt i rett tid, og varsle skattemyndighetene om eventuelle feil. Klart illojale tilpasninger vil innebære brudd på opplysningsplikten, selv om opplysningen i seg selv ikke kan sies å være uriktig.»*

---

<sup>3</sup> Prop.38 L (2015–2016)

<sup>4</sup> Skatteforvaltningshåndboken 2023 s. 264

Videre på side 604 vedrørende tilleggsskatt:

*«Dette kan for eksempel være tilfelle der opplysninger bevisst gis på en måte som medfører risiko for at opplysningene ikke blir fanget opp av skattemyndighetene.»*

Dette er i tråd med forarbeidene til Skatteforvaltningsloven.<sup>5</sup>

Ordlydene i sktfvl. § 14-3 og § 8-1 speiler hverandre og gjelder samme formål. At skattepliktig skal levere tilstrekkelig informasjon slik at korrekt skatt kan fastsettes til rett tid.

Begrepet ufullstendig opplysning favner videre og er noe vagere etter sin ordlyd enn begrepet uriktig opplysning. Skillet mellom disse to begrepene er likevel ikke skarpt, og er heller ikke avgjørende for vurderingen om det skal ilegges tilleggsskatt. Dette fastslo Høyesterett i Bøhn-sakene som gjaldt rent fiktive disposisjoner hvor det uttales<sup>6</sup>:

*«Etter min mening er det uten betydning om man i et tilfelle som dette legger til grunn at det foreligger uriktige eller ufullstendige opplysninger.»*

Opplysningene vil være ufullstendige når den skattepliktige gir et fortegnet eller ufullstendig bilde av de underliggende realiteter, selv om de opplysningene som gis, isolert sett er korrekte så langt de rekker. I slike tilfeller må skattepliktige gi flere opplysninger.<sup>7</sup>

Hvordan opplysningene er gitt er uten betydning. En skattepliktig vil ha gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger både hvor de uriktige eller ufullstendige opplysningene gjelder poster som er forhåndsutfylt i skattemeldingen uten å være korrigeret, og hvor opplysningene er ført opp eller unnlatt ført opp.<sup>8</sup>

Plikten til å gi korrekte opplysninger til skattemyndighetene påhviler skattepliktig. Dette gjelder selv om andre har stått for opplysningene eller den er forhåndsutfylt av skattemyndighetene.<sup>9</sup> Det finnes ingen identifikasjonsregel for medhjelpere,

---

<sup>5</sup> Prop. 38 L (2015-2016) pkt- 20.4.2.2 s. 213

<sup>6</sup> Rt.1994 s. 1278 og Rt. 1995 s. 1288.

<sup>7</sup> Ot.prp. nr. 82 (2008-2009) pkt. 8.2.3.

<sup>8</sup> Skatteforvaltningshåndboken 2023 s. 603.

<sup>9</sup> Skatteforvaltningshåndboken 2023 s. 605.

men det er likevel klart at det er skattepliktige som er ansvarlig. Dette ansvaret endrer seg ikke ved at oppgavene med å gi opplysninger til skattemyndighetene overlates til andre.<sup>10</sup> Det samme gjelder dersom opplysningssvikten skyldes feil i et dataprogram.<sup>11</sup> Ved svikaktig opptreden fra medhjelper skal det likevel ikke ilegges tilleggsskatt.<sup>12</sup>

I det videre skal jeg se nærmere på hva som ble sagt i Loffland-dommen og hvordan dette har utviklet seg i senere rettspraksis, hovedsakelig i saker for Høyesterett.

## ***2.2 Loffland-standarden***

### ***2.2.1 Dommen***

I Lofflandsaken avsa Høyesterett en dom som står helt sentralt ved tolkningen av hva som skal til for at noe er å anse som en ufullstendig opplysning.<sup>13</sup> Avgjørelsen gjaldt ligningsloven § 9-6 nr. 3 a, men har fremdeles relevans ved bruk av dagens skatteforvaltningslov og uttalelsene utgjør det man kaller Loffland-standarden.

Saken gjaldt Loffland Brothers North Sea, Inc som var et datterselskap til det amerikanske selskapet Loffland Brothers Company. Selskapet ble stiftet for å utføre oppdragene de øvrige selskapene i konsernet hadde fått kontrakter på i Nordsjøen for produksjonsboring. For boreoppdragene skulle det benyttes fire rigger hvorav to rigger ble gjenstand for bokettersyn i 1983.

Ligningsmyndighetene mente eierselskapet var en formalitet og anså borevirksomheten og utleievirksomheten som «utøvelsen av felles virksomhet». Dermed skulle to av riggene skattemessig behandles som at de tilhørte Loffland Brother North Sea, Inc. Som argumentasjon ble det blant annet vist til at selskapet hadde gitt Mobil Exploration Norway, Inc opsjon på kjøp av disse noe som tilsa at selskapet var faktisk eier. For Høyesterett gjaldt saken hvorvidt toårsfristen i ligningsloven § 9-6 nr 3 a kom til anvendelse.

---

<sup>10</sup> Prop. 38 Ø (2015-2016) pkt. 20.4.2.2.

<sup>11</sup> Utv. 1999/551.

<sup>12</sup> Skatteforvaltningshåndboken 2023 s. 605.

<sup>13</sup> Rt. 1992 s. 1588



Høyesterett uttalte følgende da de kom frem til at toårsfristen kom til anvendelse og at det ikke var anledning til å endre ligningen:

*«Bestemmelsen i § 9-6 nr 3 a er klar nok dersom det gjelder opplysninger som bevisst er holdt tilbake, til tross for at skattyteren forsto at de kunne ha betydning ved ligningen. Dette må likestilles med at han har gitt uriktige opplysninger. Også om det ikke foreligger bevisst tilbakeholdelse, kan det bli tale om å anse de gitte opplysninger som ufullstendige.*

...

*På den annen side synes det lite rimelig å legge skattyterens helt subjektive vurdering av opplysningenes relevans til grunn ved avgjørelsen om toårsfristen skal gjelde.*

...

*Etter min mening må bestemmelsen forstås slik at toårsfristen gjelder der skattyteren har gitt alle de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt. Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelig til at toårsfristen kommer til anvendelse.»*

Det sentrale sitatet fremkommer av det siste avsnittet. Opplysningsplikten til en skattepliktig begrenser seg til «de opplysninger man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt». I denne vurderingen ligger det også at i de tilfeller skattepliktige har gitt myndighetene opplysninger som gir et tilstrekkelig grunnlag for å ta opp skattespørsmålet så bør opplysningsplikten anses som oppfylt.

Uttalelsen er på mange måter fornuftig og vil nok samsvare med forventningene til de fleste skattepliktige om hva de må opplyse om. På den andre siden sier den svært lite om hva som ligger i denne objektive vurderingen som må gjøres. Eneste veiledningen er om myndighetene har fått opplysninger som gir de «tilstrekkelig grunnlag» til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet. Hva som ligger i «tilstrekkelig grunnlag» blir ikke utbrodert. I Loffland-dommen hadde

skattemyndighetene gjennomført bokettersyn i 1979 og 1983. Høyesterett la til grunn i sin vurdering, om to-årsfristen skulle gjelde eller ikke, at skattemyndighetene ved bokettersynet i 1979 hadde fått opplysninger som ga de tilstrekkelig grunnlag til å ta opp det aktuelle skattespørsmålet tvisten handlet om. Dette da det fremkom av bokettersynsrapporten fra 1979 at det var to rigger som var innleid fra det beslektede selskapet Loffland Brothers Company of Europe Ltd. Dette gir noe veiledning til hva som ligger i «tilstrekkelig grunnlag». Det aktuelle skattespørsmålet i saken gjaldt nettopp tilordning av de to riggene. At skattemyndighetene får informasjon om at to av riggene er innleid fra et beslektet selskap vil gi tilstrekkelig grunnlag til at skattemyndighetene kan følge opp spørsmålet om skattemessig eierskap. På den andre siden er dette et noe sært tilfelle og vil ikke gi like god veiledning overfor den alminnelige skattepliktige.

Hva sier så den senere rettspraksisen, og kan den gi mer veiledning til hva som ligger i den objektive vurderingen man må gjøre etter Lofflandstandarden?

### ***2.2.2 Loffland-standarden i annen praksis***

I Slørdahl-dommen som fulgte etter Loffland-dommen fremsto vurderingene til Høyesterett mer som en bevisvurdering om hvorvidt det forelå ufullstendige opplysninger.<sup>14</sup>Som i Loffland-dommen gjaldt saken for Høyesterett om to-årsfristen i ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a kom til anvendelse.

I saken hadde Slørdahl solgt aksjer for kr 1 242 000 i 1986. 300 aksjer solgt i januar 1986 og 8 900 aksjer solgt i mai 1986. Da saken ble ført for Høyesterett var det ubestridt at gevinsten ved salget av 6 700 aksjer som var ervervet ved en rettet nyemisjon i 1984 skulle vært inntektsbeskattet etter de daværende regler i lov av 10. desember 1971 om gevinstbeskatning ved salg av aksjer.

Skattepliktig hadde ikke fylt ut skjema for salg av aksjer, men gitt følgende opplysninger i sin selvangivelse:

*«Post 16.*

*Salg av 9200 aksjer i Skycom A/S. Selskapet ble etablert av meg i april 1983. Salget fant sted i januar 1986 (300 aksjer) og i mai 1986 (8900*

---

<sup>14</sup> Rt. 1995 s. 1883

aksjer). Samlet antall aksjer var 62750 og salget representerte 14,66% av samlet aksjekapital.

Salgssum 300 aksjer: kr 40500.-

Salgssum 9200 aksjer: kr 1201500.»

Førstvoterende i saken viser i sin vurdering til følgende uttalelse i Lofflanddommen:

*«Er det gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål, slik at de gjennom adgangen til å skaffe seg ytterligere opplysninger vil kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige til at toårsfristen får anvendelse»*

Vedrørende denne passusen uttalte førstvoterende at:

*I det foreliggende tilfellet inneholdt Slørdahls uttalelse i vedlegget til selvangivelsen for 1986 intet som kunne lede tanken hen på at det var ervervet aksjer i 1984. Tvert imot kunne man få inntrykk av at alle aksjene var ervervet i 1983. Hvis Slørdal hadde gjort bruk av det skjema for oppgave over salg av aksjer utenfor næring som ligningsmyndighetene hadde fastsatt og utfylt dette på riktig måte, ville det ha fremgått at en større del av aksjene var ervervet i 1984. Han var riktignok ikke pliktig til å bruke dette skjema, men det var vist til det i den rettleiding som fulgte med selvangivelsen, og det ville vært naturlig å bruke det dersom han var i tvil om hvilke opplysninger som var relevante. Selv om ligningskontoret kunne funnet frem til det riktige grunnlag for beskatningen ved å gå til Slørdahls og Skycoms selvangivelser for 1983 og 1984, kan dette ikke medføre noen annen vurdering av Slørdahls opplysningsplikt. Innhentelse av opplysninger fra andre selvangivelser ville først og fremst ha kontrollformål. – Man kan reise spørsmål om ligningskontoret ut fra opplysningene i selvangivelsen for 1986 burde stilt spørsmål og gitt veiledning til Slørdahl. Men uansett hva man måtte mene om dette, kan det etter mitt syn ikke få betydning for konklusjonen når det gjelder Slørdahls egen opplysningsplikt.*

*Jeg er etter dette kommet til at Slørdahl må anses å ha gitt ufullstendige opplysninger.»*

Dommen ble avsagt under dissens 3-2. Annenvoterende som var i mindretall var av den oppfatning at ulovfestede passivitetsregler måtte føre til at ligningsmyndighetene ikke hadde mulighet til å endre ligningen til tross for at Slørdahl hadde gitt ufullstendige opplysninger. Dommerne for Høyesterett var således enige i at Slørdahl hadde gitt ufullstendige opplysninger, uenigheten lå i tolkningen av de ulovfestede passivitetsreglene..

I Slørdahl-dommen gir Høyesterett noe mer innhold til hva som ligger i et «tilstrekkelig grunnlag» til å ta opp et skattespørsmål. Det er altså ikke nok at den skattepliktige i dette tilfellet hadde fylt ut selvangivelsen og levert obligatoriske oppgaver. Skattepliktige skulle også brukt et valgfritt skjema som selvangivelsen viste til, slik at faktum i saken da ville blitt tilstrekkelig opplyst. Videre presiserer Høyesterett at selv om skattepliktiges tidligere selvangivelse, eller andres, ville gitt svar på det aktuelle spørsmålet så er ikke dette nok. Det å sjekke andre selvangivelser er kun for kontrollformål iht. dommen.

Høyesterett fulgte opp Loffland-dommen ytterligere i Elf-dommen.<sup>15</sup>Som i Loffland og Slørdahl gjaldt saken for Høyesterett ligningsloven § 9-6 nr. 3 bokstav a.

I 1985 foretok Elf en regnskapsmessig oppskrivning etter aksjeloven § 11-10 fjerde ledd av sine andeler av anlegg på Ekofiskfeltet og av plattformen MCP-01 på Friggfeltet i Nordsjøen med til sammen kr 550.000 000. Begrunnelsen for oppskrivningen var blant annet nye opplysninger om petroleumsreserver som innebar at det kunne utvinnes vesentlig mer enn tidligere antatt. Ved bokettersyn i 1990 ble ligningsmyndighetene oppmerksom på at Elf i regnskapene for årene 1986, 1987, 1988 og 1989 kun hadde fortsatt avskrivningene på disse anleggsmidlenes kostpris. Det var således ikke foretatt avskrivning ut fra de oppskrevne verdiene. Aksjeskatteloven av 1969 § 8 begrenset fradragretten til aksjeutbytte utdelt av årets overskudd, en adgang Elf hadde benyttet fullt ut. En avskrivning ville således medført en tilsvarende reduksjon i selskapets

---

<sup>15</sup> Rt. 1997 s. 1430

regnskapsmessige overskudd, og dermed i adgangen til å utbetale fradragsberettiget utbytte.

Ved ligningen for 1989 satte Oljeskattenemnda Elfs regnskap til side på dette punkt, og fradragsberettiget utbytte ble redusert med vel kr 45.000 000. Samtidig vedtok nemnda å endre ligningen for de tre foregående år ved at det årlige utbyttet ble satt ned med noenlunde tilsvarende beløp.

Høyesterett uttalte i sin vurdering at:

*«Ved vurderingen av spørsmålet om det er gitt ufullstendige opplysninger, legger jeg ikke avgjørende vekt på disse forsømmelser i forhold til aksjeloven krav. Men de nevnte bestemmelser illustrerer at de nakne regnskapstall – hva enten regnskapene er satt opp i henhold til ligningsmyndighetenes oppgjørsskjema eller de følger den oppstillingsmåte som er bestemt i aksjeloven – ofte må ledsages av supplerende opplysninger for å oppfylle opplysningsplikten.*

*Jeg legger vekt på at det var tale om opplysninger av vesentlig betydning for fastsettelse av selskapets regnskapsmessige overskudd. Som følge av de forhold som jeg tidligere har redegjort for, var overskuddet avgjørende for selskapets adgang til å dele ut utbytte med korresponderende fradragsrett for selskapet ved statskatteligningen. Dermed var det tale om opplysninger om vesentlige forhold som fikk direkte betydning for den inntektsskatt som Elf skulle betale. I tillegg kommer at den fremgangsmåte som Elf etter grundige overveielser hadde fulgt, i det minste måtte fremstå som tvilsom. På denne bakgrunn er det min oppfatning at Elf burde gitt ligningsmyndighetene direkte opplysninger om disse forhold.»*

Er går Høyesterett enda lengre enn i Slørdahl-dommen etter min oppfatning.

Dersom det gjelder vesentlige opplysninger for fastsetting av inntektsskatten så er det altså ikke tilstrekkelig at man har fylt ut fullstendig regnskap med tilhørende oppgjørsskjema fastsatt av skattemyndighetene. Regnskapstallene må suppleres med ytterligere opplysninger. Man skulle tro at skattemyndighetene hadde kyndige ansatte som kunne lese regnskap, også i kompliserte forhold, og at dette burde vært nok til at skattemyndighetene hadde grunnlag for å ta opp det aktuelle spørsmålet slik Lofflandstandarden sier. På den andre siden fremkommer det av

dommen at Høyesterett anså fremgangsmåten Elf hadde brukt som tvilsom, og det kan tenkes at det er dette som er årsaken til at de mente regnskapstallene burde vært supplert med tilleggsopplysninger.

I Nopec-saken uttalte førstvoterende for Høyesterett<sup>16</sup>, ved vurderingen av tilleggsskatt, at:

*«Jeg er enig med de tidligere retter i at Nopecs forhold må anses som uaktsomt. Riktignok la Nevi som den profesjonelle part tydelig til grunn at de mente at opplegget holdt skatterettslig, og Nopec, som etter det opplyste ikke hadde spesiell innsikt på dette felt, har lagt dette til grunn. De burde likevel innsett at ligningsmyndighetene ville ha interesse av selv å vurdere betydningen av den foreliggende garantien – selv om innholdet framstod uklart.»*

Tredjeparts vurderinger av forholdene er ikke nok til å anse skattepliktig for å ha oppfylt opplysningsplikten. Dette til tross for at skattepliktige ikke har tilsvarende kunnskap på området og dermed ikke kunnskap til å overprøve vurderingen. Skattepliktige skulle derfor opplyst ytterligere om forholdene.

Høyesterett hadde i sin vurdering av tilleggsskatt i Dillerud-saken følgende uttalelse<sup>17</sup>:

*«Ligningsoppgåvene frå A inneheldt ikkje opplysningar om at han hadde arbeid i selskapet. Det er då ikkje tvilsamt at det vart gitt «ufullstendige opplysningar»*

...

*A let vere å gi opplysningar om tilhøve som klart er omhandla i lova, og der det er lagt til rette for opplysningar i næringsoppgåve for selskapet og oppgåve over formue og inntekt for deltakar i selskapet.»*

I juridisk litteratur er noen av den oppfatning at dersom man tar Høyesterett på ordet her så vil ethvert faktisk forhold som ikke omtales medføre ufullstendige opplysninger, men at en naturlig forståelse tilsier at det må være tale om sentrale

---

<sup>16</sup> Rt. 1996 s. 1270

<sup>17</sup> Rt. 2006 s. 1573

opplysninger.<sup>18</sup>Jeg er av den oppfatning av at det ikke er snakk om ethvert faktisk forhold. Høyesterett uttaler «klart er omhandla i lova», og dette må etter min mening tolkes strengt. Spesielt sett opp mot at dette gjaldt opplysninger som var lagt til rette for i næringsoppgaven for selskapet og deltakeroppgaven. Etter min oppfatning tilsier dette at det er snakk om helt essensielle opplysninger som klart fremgår av lovteksten og de aktuelle oppgavene.

I Lyse Energi kom Høyesterett med følgende vurdering om ileggelse av tilleggsatt<sup>19</sup>:

*«Det er ikke riktig når det her opplyses at lånet på 3 milliarder kroner var etablert på dette tidspunkt. Det fremgår heller ikke av selve regnskapet for 1999 at lånet ikke var trådt i kraft. Det har vært anført at ligningsmyndighetene ved et nærmere studium av regnskapet kunne ha sluttet seg til at lånet ikke var etablert pr. 1. januar 1999. Dette er i og for seg riktig, men det kan ikke være tvilsomt at selskapets opplysningsplikt her må slå igjennom, jf. Rt-1997-1430. Spørsmålet er i og for seg ikke om regnskapet er ført i samsvar med god regnskapsskikk, men om det er gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger fra skattyteren i forbindelse med ligningsbehandlingen. Dersom de nødvendige opplysninger ikke fremgår av regnskapsmaterialet, må det i forbindelse med inngivelsen av selvangivelsen opplyses om dem på annen måte. Dette skjedde ikke i dette tilfellet. De ufullstendige opplysningene om lånet kunne utvilsomt ha ført til fastsetting av for lav skatt for selskapet.»*

Her presiserer Høyesterett innholdet i Elf-dommen. Det er altså ikke tilstrekkelig at regnskapet er ført i henhold til god regnskapsskikk. Dette til tross for at skattemyndighetene kunne oppdaget dette ved «et nærmere studium av regnskapet». Opplysningsplikten strekker seg altså lengre enn dette, og etter Høyesteretts oppfatning fremkom ikke opplysningene av regnskapsmaterialet og det måtte derfor opplyses om på en annen måte. Da er det likevel litt rart at de er enige med skattepliktige i at skattemyndighetene kunne fått opplysningene gjennom «et nærmere studium av regnskapet».

---

<sup>18</sup> Folkvord, Furusest, Gjems-Onstad, 2021 Norsk Bedriftsskatterett 11. utg. s. 1209

<sup>19</sup> Rt. 2007 s. 360

I juni 2009 avsa Høyesterett også en dom vedrørende Lofflandstandarden.<sup>20</sup> Der uttalte førstvoterende i avsnitt 84 og 85:

*«Hvilke opplysninger som må gis for å unngå at det gjøres unntak fra toårsfristen, må ses i sammenheng med at ligningsloven § 4-1 markerer «et samarbeids- og lojalitetsforhold mellom den enkelte skattyter og skattemyndighetene for at ligningen og skatteoppgjøret skal bli riktig», jf. Ot.prp.nr.29 (1978–1979) side 76 første spalte. Avgjørende må dermed være hvilken konkret oppfordring skattyteren hadde til å gi den aktuelle opplysningen eller å legge fram det aktuelle dokumentet. Opplysningen må gis, eller dokumentet legges fram, dersom den skatterettslige løsningen kan være uklar.*

...

*Ved vurderingen av denne modifikasjonen må det imidlertid legges vekt på at opplysningsplikten etter ligningsloven § 4-1 praktiseres «strengt», jf. Rt-2006-333 avsnitt 43. De avgjørelsene som det der vises til, Rt-1996-932 og Rt-1997-1117, gjaldt ileggelse av tilleggsskatt. Da det ved anvendelsen av § 9-6 nr. 3 bokstav a ikke er tale om noen sanksjon, men om å gjennomføre en riktig ligning, må opplysningsplikten praktiseres minst like strengt – kanskje endatil strengere – i denne sammenheng.*

...

*Lignings-ABC inneholdt riktignok i den aktuelle perioden formuleringer som kunne synes å indikere at det ikke var grunnlag for å beskatte noen andel av det aktuelle vederlaget som «fordel vunnet ved arbeid». Dette er imidlertid ikke avgjørende, idet opplysningsplikten også er viktig i tilfeller hvor det kan være uklart hvordan ligningen skal gjennomføres.»*

Det var altså ikke tilstrekkelig at Lignings-ABC i perioden ikke la til grunn at dette skulle beskattes som «fordel vunnet ved arbeid» slik at man ikke trengte å levere opplysningene. Opplysningsplikten var sentral og spesielt siden det var uklart hvordan ligningen skulle gjøres. Videre uttalte Høyesterett i denne saken at opplysningsplikten skulle praktiseres strengt og mest sannsynlig strengere enn

---

<sup>20</sup> Rt. 2009 s. 813



dersom det hadde vært tale om tilleggsskatt. At Lignings-ABC ikke tilsa beskatning på dette området ville nok hatt betydning dersom saken gjaldt tilleggsskatt, men saken gjaldt kun adgang til endring. Høyesterett synes å praktisere en noe strengere lojalitetsplikt i denne avgjørelsen enn den generelle uttalelsen i Loffland-dommen. Dommen uttrykker også at det gjelder et samarbeids og lojalitetsforhold mellom skattepliktig og skattemyndighetene for at ligningen skal bli riktig.

I Transocean saken uttalte Høyesterett i avsnitt 53 blant annet:

*«normalt er skattyterne som har risikoen for at de har tatt feil ved privatrettslige klassifikasjoner» (for eksempel leie eller eie).»*

Videre i avsnitt 61:

*«Hvorvidt det er gitt uriktige opplysninger, må vurderes objektivt. Det avgjørende er hvilken konkret oppfordring skattyter hadde til å gi opplysningen. Opplysningsplikten skjerpes dersom den skatterettslige løsningen kan anses tvilsom.»*

Tilsvarende som i Rt. 2009 s. 813 understreker Høyesterett her at opplysningsplikten skjerpes dersom den skatterettslige løsningen er uklar. I tillegg påpeker Høyesterett at det er skattepliktige som skal bære risikoen ved uriktige klassifiseringer.

Oppsummert kan man si at de etterfølgende avgjørelsene i Høyesterett vedrørende Lofflandstandarden bærer preg av at skattepliktiges opplysningsplikt skjerpes i tilfeller hvor løsningen er uklar. Videre vil unnlattelse i å gi vesentlige opplysninger som fremgår av lovtekst og/eller obligatoriske skjemaer innebære brudd på opplysningsplikten, og at det ikke er tilstrekkelig at regnskap og obligatoriske skjemaer er fylt ut korrekt dersom det kan oppstå tvil om de faktiske forhold.

Jeg vil nå gå nærmere inn på en konkret sak som min gruppe i Skatteetaten var involvert i. Den er aktuell fordi den nå er oppe for lagmannsretten og behandlingen i Skatteklagenemnda og tingretten viser de ulike oppfatninger som oppstår når man skal vurdere en sak opp mot Lofflandstandarden.

### **2.2.3 BAHR-saken**

Saken gikk for Oslo tingrett i 2022 og gjaldt en skattepliktig i BAHR advokatfirma som var ansett av skattekontoret for å ha gitt ufullstendige opplysninger.

Sakens faktum var at advokaten for inntektsåret 2018 hadde fylt ut post 1101, post 1140, og post 1162 i RF-1221, men ikke fylt ut post 1143 tillegg i alminnelig inntekt hvor det fremkom av selskapets oppgaver at han skulle ført opp kr 8 869 356. Dette beløpet var heller ikke tatt med i skattemeldingen. Skattepliktige hadde lagt ved et vedlegg til skattemeldingen hvor han redegjorde for sin deltakelse i BAHR. Der fremkom av punkt 3 at det aller meste av overskuddet i selskapet ble tatt ut som overskuddsandel og av punkt 4:

«Siden inntektsoppgjøret for min deltakelse i BAHR skjer basert på en nettometode hvor det foretas et separat inntekts- og formuesoppgjør på selskapets hånd, vises det også til BAHRs selskapsoppgave med tilhørende vedlegg for informasjon om hvordan selskapets totale resultat fremkommer. Videre vises det til deltakeroppgaven (RF1221B) for nærmere spesifisering av min andel av de ulike beløpsstørrelsene.»

Vedlegget ga ikke noe mer informasjon om eventuelle utdelinger fra selskapet eller fordeling av overskuddet.

På bakgrunn av dette ble advokaten ilagt tilleggsskatt. Skattepliktig klaget over skattekontorets vedtak, men kun for den del som gjaldt tilleggsskatt. I klagen anførte han at manglende utfylling var en åpenbar feil og at det uansett i vedlegg til skattemeldingen ble vist til utbetaling av overskuddsandel fra BAHR og at opplysningene i selskapsoppgaven til BAHR viste utbetalingen. Videre var synet til skattepliktig at med de opplysningene som ble gitt var det ikke mulig at den aktuelle posten var riktig utfylt og dette måtte være enkelt for Skatteetaten å konstatere. Skattepliktig var ikke sikker på hvorfor posten ikke var utfylt, men at det kunne skyldes en glipp ved manuell utfylling av skjemaet.

Skattekontoret var av den oppfatning at det ikke var tvilsomt at skattemeldingen var uriktig. Videre anså ikke skattekontoret den manglende utfyllingen som en åpenbar feil og viste blant annet til at: «åpenbare feil etter skatteforvaltningsloven § 14-4 bokstav b, er feil som er åpenbare ut fra skattepliktiges egne oppgaver.»

*Hva som er åpenbart hvis man sammenholder den med oppgaver fra et annet subjekt, selv om vedkommende har tilknytning til dette, er i denne forbindelse ikke av betydning». Videre viste skattekontoret til at skattepliktig hadde gjort samme feil tidligere (inntektsåret 2014) og at dette måtte anses som en skjerpene omstendighet.*

Sekretariatet for Skatteklagenemda var av den oppfatning at det som utgangspunkt var gitt uriktige opplysninger, men mente at man på bakgrunn av vedlegget til skattemeldingen måtte vurdere nærmere om det var gitt ufullstendige opplysninger. Etter en vurdering av Loffland-standarden var det sekretariatets vurdering at det var gitt opplysninger som gjorde at skattemyndighetene måtte anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmålet. Det var derfor ikke gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger og vilkåret for tilleggsskatt var ikke oppfylt.

Skatteklagenemda var ikke enig med sekretariatets innstilling og besluttet at klagen ikke skulle tas til følge. Nemda var satt med fire medlemmer og delte seg i to hvor nestleders dobbeltstemme avgjorde utfallet. Dette viser at vi her står overfor et tvilstilfelle. Skattekontoret og sekretariatet har gjort særdeles ulike drøftelser, og saken avgjøres med minste margin av nemda.

Tingretten var ikke enig med Skatteklagenemda. I sin avgjørelse uttalte tingretten blant annet at:

*«Det er en flytende grense mellom hva som kan anses som «uriktige» og «ufullstendige» opplysninger. Retten legger etter bevisførselen til grunn at feilen skyldtes en uteglemmelse og ikke en bevisst tilbakeholdelse av opplysninger. Uten at det er avgjørende for resultatet er det etter rettens syn derfor mest treffende å vurdere om det er gitt «ufullstendige opplysninger».»*

...

*Det er på det rene at post 1143 i skattemeldingen ikke var utfylt og at dette isolert sett må anses som en «ufullstendig opplysning». Spørsmålet om A har gitt tilstrekkelige opplysninger må imidlertid avgjøres på bakgrunn av opplysningene gitt i skattemeldingen sammenholdt med vedlegg til denne.*

*A har i vedlegget opplyst hvilke overføringer han i 2018 mottok fra advokatfirmaet og at det vesentlige av overskuddet var tatt ut som overskuddsandel (utdeling). Denne opplysningen innebærer at utdelingen skulle vært oppgitt i skattemeldingen post 1143. Når denne posten har blitt stående tom innebærer det at det er gitt motstridende informasjon i skattemeldingen og i vedlegget. A har også i vedlegget vist til BAHRS selskapsoppgave hvor der fremgår uttrykkelig hvilket beløp A skulle beskattes for, herunder tillegg i alminnelig inntekt på NOK 8 869 356 (post 1143).*

*Samlet sett mener retten at disse opplysningene setter skattekontoret i stand til å se at det mangler opplysninger i skattemeldingen som åpenbart skulle vært der samt hvor de aktuelle opplysningene fremkommer. Retten legger på denne bakgrunn til grunn at skattekontoret ved en aktsom gjennomgang av skattemeldingen med vedlegg har fått «tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle skattespørsmål».*

Tingretten vurderte i tillegg hensynet til at skattemyndighetene driver masseforvaltning og at reglene om tilleggsskatt bør sikre at kontrolloppgavene ikke blir for vanskelige. Det ble imidlertid slått fast at det meste av informasjonen i dag leveres elektronisk noe som vil medføre at skattemyndighetene enkelt kan fremskaffe og kontrollere opplysninger. Skattepliktig fikk derfor medhold i tingretten. Saken ble anket av Skatteetaten v/ Regjeringsadvokaten.

Etter min mening er tingrettens dom svak på flere punkter. Det er riktig at det ikke er trukket noen skarp grense mellom «uriktig» eller «ufullstendig» opplysning, men det er helt irrelevant om det er snakk om bevisst tilbakeholdelse eller en forglemmelse når man snakker om ordinær tilleggsskatt. Det er derfor rart at dommeren bruker dette som en årsak til at man må se på om det er gitt «ufullstendige opplysninger». For meg kan det synes som at dommeren her viser til Høyesteretts vurdering i Loffland-dommen hvor de først skiller mellom uriktig eller ufullstendig opplysning, der bevisst tilbakeholdelse vil gjøre at opplysningene anses uriktige. Etter min mening vil dette i så fall være en misforståelse av argumentasjonen til førstvoterende i saken. Dette da det senere i samme vurdering kommer til uttrykk at dersom en skal legge skattepliktiges subjektive vurdering til grunn vil dette være urimelig og skape bevisproblemer for

skattemyndighetene. En objektiv vurdering er derfor det beste. Det å ikke oppgi en utdeling fra et selskap man er deltaker i er klart uriktig. Spørsmålet skulle i så fall vært om det foreligger unnskyldighetsgrunner, eller om det er gitt tilstrekkelige opplysninger i form av vedlegg eller lignende.

Når det gjelder de opplysninger som er gitt kan en få noe veiledning i Slørdahl-dommen som tidligere er nevnt. Høyesterett var der av den oppfatning at selv det å henvise til ens egne ligninger for tidligere år ikke er tilstrekkelig for å anse opplysningene som riktig eller fullstendig. Da kan det heller ikke være riktig å vise til et annet subjekts oppgaver. Her er Zimmer enig med meg, mens Furueth syns å være noe mer tilbakeholden, og mener at «spørsmålet om opplysninger fra andre skattytere kan være mer komplisert».<sup>21</sup> Furueth går ikke nærmere inn på hva som gjør dette mer komplisert, men det kan tenkes at forfatteren tenker på akkurat slike saker som denne, eller hvor f.eks ektefeller har gitt forskjellige opplysninger. I BAHR-saken var dog tilleggsskatten redusert til 10% nettopp fordi selskapet hadde levert disse opplysningene jf. sktfvl. § 14-5. Dette taler vel for at det ikke er så komplisert likevel siden ordlyden i lovteksten er klar her?

Videre var Høyesterett i Slørdahl-dommen av den oppfatning av at det ville tale for at en har gitt ufullstendige opplysninger dersom en ikke har benyttet seg av skjemaer utarbeidet av skattemyndighetene. Dette selv om skjemaene ikke ville være pliktig å benytte. I BAHR-saken er det snakk om en konkret post i deltakeroppgaven som ikke er utfylt og som er pliktig å fylle ut. Dette taler klart for at det er gitt ufullstendige opplysninger sett i lys av Slørdahl-dommen.

Skattepliktige hadde i sitt vedlegg ikke oppgitt hvor mye han hadde mottatt i overskuddsandel, bare at han faktisk mottar dette hvert år som følge av sin deltakelse i selskapet. Han viste også til selskapets oppgaver. Dersom skattepliktige i vedlegget hadde oppgitt beløpets størrelse ville nok dette talt mer i retning av at det var gitt fullstendige opplysninger, men vedlegget bærer preg av å være et svært generelt skriv om deltakelsen i selskapet. Det er ingenting i opplysningene som tilsier noe annet enn helt alminnelig deltakelse i et selskap med deltakerfastsetting. På den andre siden vil det at skattepliktige har opplyst om hvordan hans deltakelse i selskapet håndteres ved utdelinger og andel av

---

<sup>21</sup> Zimmer Domskommentar SR 1996 s. 173 og Folkvord, Furueth og Gjems Onstad, Norsk Bedriftsskatterett 11. utg s. 1211.

overskudd tale noe i retning av at skattemyndighetene har fått tilstrekkelig grunnlag til å ta opp det aktuelle spørsmålet. Sett opp mot at posten i en obligatorisk oppgave ikke er utfylt taler det likevel etter min mening for at det ikke er gitt opplysninger som gir skattemyndighetene tilstrekkelig grunnlag.

I Skatteforvaltningshåndboken og forarbeidene uttrykkes det at klart illojale tilpasninger til hvordan opplysningene blir gitt vil anses som et brudd på opplysningsplikten. Det ble ikke problematisert i dommen, men skattepliktige i BHR-saken hadde gjort samme feil ved tidligere år, med tilsvarende vedlegg. Da ble det ikke ilagt tilleggsatt, men skattekontoret gjorde skattepliktige oppmerksom på feilen og at dette senere ville innebære tilleggsatt. Dersom tingrettens dom gir uttrykk for gjeldende rett vil dette innebære at enhver kan la være å fylle ut skattemeldingen med utdelinger fra selskap en er deltaker eller aksjonær i og heller henvise til selskapets oppgaver gjennom et vedlegg, uten at en løper noen risiko. I beste fall vil ikke skattemyndighetene oppdage feilen og en kan dermed få utdelinger skattefritt. I verste fall har en fått gratis revisor gjennom at skattemyndighetene retter oppgavene og en betaler riktig skatt uten noen form for tilleggsatt. Dette vil gå utover tilliten til systemet og masseforvaltningen skattemyndighetene driver vil bli satt under et voldsomt press. Etter min mening er vi her nært det man kan betrakte som illojale tilpasninger i hvordan opplysningene gis.

### **3. Avsluttende bemerkninger**

Sett med historiske briller ble Loffland-standard utviklet i en tid der selvangivelsen dannet faktum for det etterfølgende vedtak fra skattemyndighetene. Det var altså skattemyndighetene som skulle anvende skattereglene på faktum. Fra og med 1. januar 2017 fikk derimot skattepliktige en større oppgave. Nå skulle skattegrunnlagene fastsettes ved skattemelding fra skattepliktig hvor de skattepliktige således var ansvarlig både for faktum og rettsanvendelsen.

Det vil være en uheldig utvikling dersom det i en tid med egenfastsetting skal være tilstrekkelig med et generelt vedlegg som viser til et annet subjekts oppgave for at en skal kunne anse opplysningsplikten for oppfylt. Risikoen for unndragelse vil øke og skattepliktig selv løper ingen risiko. Er det Loffland-standard som utilsiktet blir utvidet eller var dette innenfor Høyesteretts intensjon den gang?

Det er et spesielt juridisk spørsmål hvor langt Høyesterettsdommer skal rekke og hvor mye en skal legge i slike uttalelser. Lofflandstandarden har lang historie og har blitt omtalt i en rekke høyesterettsdommer. Hvorvidt en skattepliktig har opptrådt aktsomt og lojalt og gitt de opplysninger han skulle gitt etter en objektiv vurdering er i seg selv ingen dårlig grunnsetning. Den har likevel nærmest blitt tolket dithen at så lenge du har et vedlegg så er du fritatt tilleggsskatt.

Mest sannsynlig er det likevel teknologisk utvikling som vil bli Loffland-standardens død fremfor juridiske vurderinger. Skattemeldingen går mer og mer bort fra muligheten for vedlegg og går over til såkalt «dulting» og «flagging» av poster som fremstår uriktig eller ufullstendig. Dermed vil skattepliktig i enda større grad bli gjort oppmerksom på feil eller opplysninger som er i konflikt med opplysninger som skattemyndighetene har mottatt av tredjepart. Ved fremtidige leveringer vil ikke en deltaker kunne levere et lignende vedlegg. Noen vil kanskje påstå at innskrenkingen i denne muligheten er en svakhet, men etter min mening er den nye skattemeldingen langt bedre enn tidligere versjoner. Dersom en skattepliktig mener at tredjepartsopplysninger er feil så er han likevel i sin fulle rett til å fylle inn opplysningene han mener er korrekt. Dersom skattemyndighetene tar opp dette til kontroll vil skattepliktig få ytterligere mulighet til å dokumentere dette uten å løpe noen stor risiko for tilleggsskatt.

Tittelen på denne oppgaven er om Loffland-standarden fremdeles er den gyldne standard eller om det er tid for endring. Grunnsetningen om at opplysningene skal vurderes objektivt ut fra hva en aktsom og lojal skattepliktig ville gitt er fin, men sier likevel lite om hva en legger i det. Dette skaper usikkerhet for skattepliktige om hva som er tilstrekkelig å gi av opplysninger. Rettsregler bør i den grad det er mulig være mest mulig klar i sitt språk og minst mulig skjønnsmessig for at en bruker av regelverket skal ha de beste forutsetninger. I utgangspunktet er det «mannen på gata» som skal benytte disse reglene i en tid med egenfastsetting, og ikke skattejurister med mastergrad og flere års erfaring innenfor skatteretten. Likevel vil teknologiens utvikling og endring av skattemeldingen gjøre det slik at endringene er kommet, og Loffland-standarden med etterfølgende rettspraksis vil bli mindre og mindre relevant.

Selv om vi i årene som kommer vil kunne se saker for domstolene og skatteklagenemda som gjelder akkurat Loffland-standarden, så vil den nye

skattemeldingen medføre at det blir færre og færre saker. Til slutt vil nok Loffland-standarden slik vi kjenner den gå av ved naturlig avgang.

Kongen er død, lenge leve kongen!



## **Kildeliste**

### **Lover:**

Lov om ligningsforvaltning 13.06.1980

Lov om skatteforvaltning 01.01.2017

### **Forarbeider:**

Ot.prp. nr 82 (2008-2009)

Prop. 38 L (2015-2016)

Prop. 38 Ø (2015-2016)

### **Rettspraksis**

Rt. 1992 s. 1588

Rt. 1994 s. 1278

Rt. 1995 s. 1288

Rt. 1995 s. 1883

Rt. 1996 s. 1270

Rt. 1997 s. 1430

Rt. 2006 s. 1573

Rt. 2007 s. 360

Rt. 2009 s. 813

Utv. 1999/551

### **Jurdisk litteratur**

Skatteforvaltningshåndboken 2023

Folkvord, Furuseth, Gjems-Onstad, 2021 Norsk Bedriftsskatterett 11. utg.

Zimmer Domscommentar SR 1996

