



Handelshøyskolen BI

MAN 29141 Skatteprosess - prosjektoppgave

Term paper 100% - W

Predefinert informasjon

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

Navn:

Sveinung Ruud Hansen

Informasjon fra deltaker

Tittel *:	Skatteetatens lange arm		
Navn på veileder *:	Eivind Furuseth		
Inneholder besvarelsen konfidensielt materiale?:	Nei	Kan besvarelsen offentliggjøres?:	Ja

Gruppe

Gruppenavn:	(Anonymisert)
Gruppenummer:	21
Andre medlemmer i gruppen:	Deltakeren har innlevert i en enkeltmannsgruppe

ID-nummer: 1066439

Prosjektoppgave
ved Handelshøyskolen BI

Skatteetatens lange arm

Eksamenskode og navn:

MAN29141 – Skatteprosess

Utleveringsdato:

25.01.2023

Innleveringsdato:

21.05.2023

Stuedsted:

BI Oslo

Innholdsfortegnelse

INNHOLDSFORTEGNELSE	I
SAMMENDRAG.....	II
1. INNLEDNING	1
2. SKATTEMYNDIGHETENE, FASTSETTINGEN OG ENDRINGSADGANG	2
SKATTEMYNDIGHETENE.....	2
OPPLYSNINGSPLIKTEN	2
LEVERINGSPLIKT	2
FASTSETTINGEN	4
ENDRINGSADGANG	5
3. ADGANGEN TIL KONTROLL OG KONTROLLHJEMLENE	6
SKTFVL. § 10-1 – KONTROLLOPPLYSNINGER FRA SKATTEPLIKTIGE MV.	6
SKTFVL. § 10-2 – KONTROLLOPPLYSNINGER FRA TREDJEPART	8
SKTFVL. § 10-4 – KONTROLL HOS DEN OPPLYSNINGSPLIKTIGE	10
FORHOLDET TIL SKTFVL. §§ 14-1 OG 14-7	11
SKTFVL. § 10-15 - BEVISSIKRING.....	13
4. KONKLUSJON	16
5. KILDELISTE	18

Sammendrag

Denne oppgaven gjennomgår de aktuelle bestemmelsene som er relevante for kontrollen av skattepliktige som ledd i avklaringen av faktum som følger av skattemyndighetenes adgang til endring av skattepliktiges skattefastsetting. Utgangspunktet er de sentrale bestemmelsene for fastsettingen av skatt, hvor ansvaret for skattegrunnlaget og/eller skattefastsettingen er plassert hos hhv. skattemyndighetene og den skattepliktige selv. De sentrale bestemmelsene i skatteforvaltningsloven for gjennomføringen av kontroll gjennomgås og drøftes mht. til hhv. skattemyndighetenes og skattepliktiges mulighetsrom, plikter og rettigheter.

1. Innledning

Skattemyndighetene for formues- og inntektsskatt samt merverdiavgift i Norge er Skatteetaten, jf skatteforvaltningsloven (sktflv.) § 2-1¹. Av Skatteetatens årsrapport for 2021 fremkommer det at:

«Skatteetaten skal legge til rette for at borgerne ønsker å bidra til finansieringen av felleskapet. I arbeidet med å legge til rette for høy etterlevelse av regelverket for skatter og avgifter tar vi i bruk et stort spekter av virkemidler.»

Kontroll er et av virkemidlene Skatteetaten tar i bruk for å sikre etterlevelsen, og av årsrapporten fremkommer det at det er viktig at kontrolltrykket er tilstrekkelig høyt og basert på gode risikovurderinger². Kontroll er imidlertid inngripende og et kostbart virkemiddel for å sikre etterlevelsen sammenliknet med andre virkemidler. Det vil som regel være mindre ressurskrevende å veilede og sikre at skattepliktige etterlever skatte- og avgiftsreglene i utgangspunktet fremfor bruken av kontroll som virkemiddel, eller etterkontroll som det også omtales som. Premisset er at med etterkontroll blir etterlevelsbyrden lagt på det offentlige, altså Skatteetaten enn at skattepliktige gjør riktig i utgangspunktet.

Hvilke spilleregler gjelder så når Skatteetaten benytter kontroll som virkemiddel ovenfor den skattepliktige, være seg personlige eller upersonlige? Hvilke plikter har Skatteetaten som kontrollmyndighet, og hvilke rettigheter og plikter har den skattepliktige part? Videre, hvor inngripende kan Skatteetaten som skattemyndighet faktisk være ovenfor den skattepliktige, og hvor langt strekker omfanget seg av inngripen i den private sfære? Oppgaven vil se nærmere på skatteforvaltningslovens sentrale bestemmelser som omhandler selve opplysningsplikten og skattefastsettingen, så skattemyndighetenes kontroll av skattepliktige og deres rettslige mulighetsrom, samt hvilke plikter og rettigheter både skattemyndighet og skattepliktig har. Videre vil oppgaven gå inn på skatteforvaltningslovens bestemmelser om bevissikring hos skattepliktige og drøfte aktuelle problemstillinger som reises ved gjennomføring av bevissikring i kontrollvirksomheten.

¹ Lov 27.05.2016 nr. 14 Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)

² Skatteetaten (2022) s. 7.

2. Skattemyndighetene, fastsettingen og endringsadgang

Skattemyndighetene

Skatteforvaltningslovens kapittel 2 regulerer hvem som er skattemyndighet i Norge, herunder, men ikke uttømmende inntekts- og formuesskatt, arbeidsgiveravgift og merverdiavgift. Sktfvl. § 2-1 bestemmer at skattekontoret, Skattedirektoratet, Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda er skattemyndighet for formues- og inntektsskatt, Jan Mayensskatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift, finansskatt på lønn og merverdiavgift. Med skattekontoret menes alle de administrative enhetene som nå er organisert til Skatteetaten³. Selv om flere enn skattekontoret er angitt som myndigheter for de skatteartene som nevnt over, er skattekontoret myndighet i første instans.

Opplysningsplikten

Det norske skattesystemet sett utenfra bygger på premisset om at skattepliktige og tredjeparter innberetter skattegrunnlaget selv, enten på egne vegne eller på andres vegne. Arbeidsgivere har opplysningsplikt ovenfor skattemyndighetene for lønnsytelser de yter til sine ansatte iht. sktfvl. § 7-2, og banker og andre finansforetak har iht. sktfvl. § 7-3 opplysningsplikt ovenfor skattemyndighetene til å gi opplysninger om finansielle forhold den skattepliktige har. Hjemlene er forholdsvis sterke og pålegger de opplysningspliktige tredjeparter store plikter for at skattesystemet i Norge er effektivt, og gjør det videre enklere for skattepliktige å levere riktige opplysninger til skattemyndighetene i skattemeldingen, og følgelig vanskeligere å gjøre feil.

Leveringsplikt

Plikt til å levere skattemelding følger av kapittel 8 i sktfvl. Sktfvl. § 8-1 er en generell bestemmelse som pålegger den skattepliktige å gi fullstendige opplysninger til skattemyndighetene og opptre aktsomt og lojalt ovenfor dem slik at skatteplikten rettidig blir klarlagt og oppfylt. Dersom det oppdages feil skal skattemyndighetene varsles.

Sktfvl. § 8-2 første ledd bokstav a pålegger skattepliktige som har formue eller inntekt som er skattepliktig til Norge etter andre bestemmelser enn

³ Harboe (2017) s. 40.

skatteloven⁴ §§ 10-80, 10-81 og 10-13⁵, samt skattesubjekter skattepliktige etter sktl. § 2-2⁶, med mindre vedkommende skattesubjekt er hjemmehørende til annen stat etter skatteavtale. Bestemmelsen henviser følgelig til skattelovens bestemmelser mht. avklaring av etterlevelsplikten og dermed plikten til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt. Av sktfvl. § 8-2 tredje ledd følger det at skattemyndighetene kan utstede skattemeldinger med forhåndsutfylt informasjon som har betydning for fastsettingen av grunnlaget for skatt etter sktfvl. kapittel 9. Skattemyndighetene kan etter samme bestemmelse også endre den forhåndsutfylte skattemeldingen med informasjon før den skattepliktige har levert skattemeldingen, så lenge skattemeldingen ikke er levert av den skattepliktige, men skattemyndighetene må varsle den skattepliktige om dette.

Videre kan lønnstakere og pensjonister iht. sktfvl. §8-2 fjerde ledd, unnlate å levere skattemeldingen på det vilkår at denne er riktig og fullstendig utfylt. Dersom skattemeldingen ikke er levert av den skattepliktige ved fristens utløp, anses vedkommende å ha levert skattemeldingen med de opplysninger som fremgår av denne, såkalt «stille aksept». Skattemeldingen anses dermed levert. Denne formen for levering av skattemelding gjelder slik det fremgår av sktfvl. § 8-2 kun for lønnstakere og pensjonister, slik at for alle andre skattesubjekter fordrer en aktivt leverer skattemelding. Skattemyndighetene kan følgelig i tilfeller der den skattepliktige ikke leverer skattemelding innen fristen fremtvinge levering ved å benytte tvangsmulkt etter reglene i sktfvl. § 14-1 første ledd, men oppad begrenset til 50 ganger rettsgebyret.

Egne regler gjelder for levering av skattemelding for merverdiavgift, og dette følger av sktfvl. § 8-3. Bestemmelsen i første ledd bokstav a sier at *«skattemelding som opplyser om skattepliktiges omsetning, uttak, innførsel, utgående merverdiavgift, fradragberettiget merverdiavgift, innførselsmerverdiavgift og andre opplysninger som har betydning for fastsettingen av merverdiavgift, skal leveres av a) den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret»* (min understreking).

Ordlyden «den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret» åpner altså for at plikten til å levere skattemelding for merverdiavgift gjelder uavhengig

⁴ Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

⁵ Kildeskatt på hhv. renter, royalty og utbytte

⁶ Aksjeselskap, allmennaksjeselskap og andre subjekter hjemmehørende i riket med plikt til å svare formues- og inntektsskatt.

om den skattepliktige faktisk er registrert i Merverdiavgiftsregisteret eller ikke, og viser til merverdiavgiftslovens krav om registreringsplikt som følger av mval. § 2-1. Kravet til å levere slik skattemelding er med andre ord absolutt i den grad de subjektive kravene i mval. er oppfylt. Det går ikke nærmere inn på hvem som har leveringsplikt for skattemelding for merverdiavgift i denne oppgaven utover hva som er omtalt over. Leveringsplikten gjelder uavhengig om det har vært avgiftspliktig omsetning i terminen eller ikke, men skattekontoret kan i enkelttilfeller fritta for leveringsplikt for enkelte terminer, jf sktfvl. § 8-3 andre ledd.

Fristen for levering av skattemelding for formues- og inntektsskatt følger av skatteforvaltningsforskriften § 8-2-3⁷, og er for upersonlige skattytere (aksjeselskaper, ANS/DA etc.) siste dagen i mai i året etter skattleggingsperioden, og for personlige skattytere siste dagen i april året etter skattleggingsperioden. Fristen for levering av skattemelding for merverdiavgift er en måned og ti dager etter merverdiavgiftsterminens utløp, med unntak av for tredje termin, som alltid er 31. august, jf. skatteforvaltningsforskriften § 8-3-10. Sktfvl. § 8-14?

Fastsettingen

Sett hensyn til fastsettingen av grunnlaget for formues- og inntektsskatt, skal dette grunnlaget fastsettes av den skattepliktige selv, jf. sktfvl. § 9-1 første ledd. Skattemyndighetene derimot, beregner selve skatten ut fra grunnlaget som er fastsatt av den skattepliktige, jf. sktfvl. § 9-2 tredje ledd. Dette er dog en sannhet med modifikasjoner, fordi likevel er det slik at dersom den skattepliktige er upersonlig, altså et AS eller liknende og regnskapspliktig, så vil den som regel gjennomføre en skatteberegning for å beregne skattekostnaden som skal bokføres i årsregnskapet iht. regnskapsloven § 4-1⁸ første ledd pkt. 3 og NRS (F) Resultatskatt pkt. 2.1 og 2.2⁹. Denne skatteberegningen skal gjenspeile hva som er rapportert som skattepliktig inntekt til skattemyndighetene.

Den skattepliktige skal også selv fastsette grunnlaget for merverdiavgift selv, jf sktfvl. § 9-1 første ledd. I motsetning til over skal også den skattepliktige selv beregne merverdiavgiften som fremgår av skattemelding for merverdiavgift,

⁷ Forskrift 23. november 2016. Forskrift til skatteforvaltningsloven (skatteforvaltningsforskriften)

⁸ Lov 17. juli 1998 Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)

⁹ Norsk RegnskapsStifelse (2008)

jf. sktfvl. § 9-2 første ledd. Innenfor merverdiavgiftsområdet er det følgelig større grad av egenfastsetting enn for formues- og inntektsskatt. Grunnen til at det benyttes et fullstendig egenfastsettingsregime for merverdiavgift er begrunnet i Prop.38 L (2015-2016) pkt. 15.2.5.3¹⁰ med at de som fastsetter skattegrunnlaget og beregner avgiften er næringsdrivende som forventes å ha tilstrekkelig kunnskap om beregning av avgiften og at det er relativt mye enklere å beregne enn for formues- og inntektsskatt som er en vesentlig mer kompleks øvelse.

Endringsadgang

Etter sktfvl. § 12-1 kan skattemyndighetene endre enhver skattefastsetting de mener uriktig eller i tilfeller det ikke foreligger noen skattefastsetting.

Skattemyndighetene skal imidlertid vurdere om det er grunn til dette basert på gitte kriterier¹¹. Skattefastsettingen skal etter sktfvl. § 12-1 3. ledd endres av skattemyndighetene ved enkelte gitte tilfeller¹².

Det faktiske grunnlaget for skattefastsettingen kan fastsettes ved skjønn dersom det ikke foreligger noen fastsetting eller leverte meldinger ikke gir et forsvarlig grunnlag for skatt å bygge på, jf sktfvl. § 12-2.

Skattemyndighetene er imidlertid begrenset av endringsfrister bakover i tid mht. endring av skattefastsettinger. Den alminnelige fristen for endring av skattefastsettinger er fem år etter utgangen av skattelegingsperioden, jf. sktfvl. § 12-6 første ledd. Dersom den skattepliktige ilegges skjerpet tilleggsskatt eller anmeldes på brudd for brudd av straffebestemmelsene i strl. §§ 378 til 380 er endringsfristen hele 10 år tilbake i tid, jf sktfvl. § 12-6 andre ledd.

For at det skal fattes vedtak om endring av skattefastsettingen må faktum stadfestes. Dette gjennomføres som regel ved kontroll av den skattepliktige eller den som kan tenkes å være skattepliktig. I det følgende kapittel vil det gjennomgå de relevante bestemmelsene som hjemler mulighetene og begrensningene i skattemyndighetenes kontrollvirksomhet, men også deres plikter, skattepliktiges rettigheter og deres plikter.

¹⁰ Prop.38 L (2015-2016)

¹¹ Sktfvl. § 12-1 andre ledd: «*Før fastsettingen tas opp til endring etter første ledd, skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning*»

¹² Sktfvl. § 12-1 tredje ledd: Skattemyndighetene skal ta opp skattefastsettingen til endring når a. endringen følger av, eller forutsettes i, utfallet av et søksmål. Dette gjelder også søksmål etter § 15-2. b. skattelovgivningen foreskriver endring av fastsettingen som følge av omstendigheter som inntreffer etter fastsettingen eller c. endringen følger av en avtale som nevnt i dobbeltbeskatningsavtaleloven

3. Adgangen til kontroll og kontrollhjemlene

Sktfvl. § 10-1 – Kontrollopplysninger fra skattepliktige mv.

Skatteforvaltningslovens kapittel 10 stadfester reglene som gjelder ved skattemyndighetenes kontroll av de skattepliktige. Av reglene fremgår hvilke plikter de skattepliktige har ovenfor skattemyndighetene, og på den andre siden hvilke rettigheter skattemyndighetene har ovenfor den skattepliktige i form av hva som kan pålegges fra skattemyndighetenes side. I det følgende gjennomgås kun de bestemmelsene for kontroll av de skattepliktiges forhold som er mest relevante for denne oppgaven – sktfvl. §§ 10-1, 10-2 og 10-4. Oppgaven tar også for seg bestemmelsen om bevissikring i skattesaker, sktfvl. § 10-15.

Sktfvl. § 10-1 gir bestemmelser om hvilke opplysninger den skattepliktige plikter å gi skattemyndighetene etter deres pålegg om slike opplysninger. Av sktfvl. § 10-1 første ledd følger at «*Skattepliktig og andre skal etter krav fra skattemyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne*». Av ordlyden «skal» følger at skattemyndighetene, altså skattekontoret kan pålegge både den skattepliktige og andre å gi de opplysninger som ville kunne ha betydning for både dens bokføring, men også dens skatteplikt og kontrollen av den.

Den skattepliktige som opplysningspliktig etter sktfvl. § 10-1 første ledd vil som regel omhandle skattesubjekter etter sktfvl. § 1-2 første ledd bokstav b, enten fysiske eller juridiske personer som er skatte- og avgiftssubjekter for skatteartene som følger av § 1-1 første ledd bokstav a. Det kan eksempelvis dreie seg om et aksjeselskap som er hjemmehørende i og skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-2.

I tillegg til at «skattepliktige» følger av ordlyden som opplysningspliktig subjekt, nevnes videre «andre» i samme kontekst. Det faktum at «andre» i denne sammenhengen er inkludert i lovteksten gjør at skattemyndighetene kan avklare eventuell skatteplikt for en gitt person som ikke formelt sett er registrert som skattepliktig til Norge for en gitt skatteart, og kan sees på som en helgardering fra lovgivers side. Inkluderingen av «andre» gir skattemyndighetene vide hjemler til hvem de kan pålegge utlevering av opplysninger.

Sktfvl. § 10-1 første ledd sier at skattepliktig og andre skal gi opplysninger som «kan ha betydning» i vurdering av skatteplikten. Å gi opplysninger som kan ha betydning er et vidt begrep, og spørsmålet blir så hvilke opplysninger den opplysningspliktige faktisk plikter å utlevere. I Prop.38 L (2015-2016) pkt. 16.2.3

fremheves det at plikten gjelder kun for de faktiske opplysninger, og at «*dette medfører at juridiske vurderinger foretatt av den skattepliktige selv eller andre ikke vil være omfattet av plikten til å gi kontrollopplysninger*». Den skattepliktige vil derfor kun være pliktig til å fremlegge de objektive opplysninger som skattemyndighetene på objektivt grunnlag vil kunne benytte i sin vurdering av skatteplikten og omfanget av denne. Avgrensningen mot hva som derimot ikke «kan ha betydning» for den vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av dette synes å være gjenstand for vurdering av den pålegget er rettet mot da det er vedkommende som leverer ut dette. Det vil rent praktisk ofte være av betydning for kontrollen av skatteplikten at skattemyndighetene får tilgang til utgående og inngående faktura, avtaler, oversikter over eventuelle salg mv, men hva som er relevante opplysninger vil naturligvis være forskjellig basert på hvem som kontrolleres av skattemyndighetene.

Sett hensyn til ordlyden «vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontroll av den» i sktfvl. § 10-1 første ledd peker bestemmelsen på at opplysningene som skal utleveres kan ha betydning for enten den vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av den. Selv om bestemmelsen bruker ordet «eller» vil det i mange tilfeller være slik at det ene ikke utelukker det andre, for eksempel ved kontroll av et aksjeselskap eller en personlig næringsdrivende som begge er bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2¹³. I disse tilfellene vil den næringsdrivendes regnskap være sentralt for å kontrollere skatteplikten da dette gir grunnlaget for den skattepliktiges skatterapportering, mens det for en personlig skattepliktig som ikke er næringsdrivende ikke vil være aktuelt for skattemyndighetene å kontrollere noe regnskap for å kontrollere skatteplikten, da bfl. § 2 første ledd uttrykker at kun «*enhver som driver virksomhet og har plikt til å levere skattemelding for formues- og inntektsskatt mv. etter skatteforvaltningsloven § 8-2, har bokføringsplikt etter denne loven for den virksomhet som drives*». Dersom den skattepliktige eksempelvis handler i verdipapirer på privat basis, eksempelvis aksjer hos en utenlandsk forvalter som ikke er bundet av de norske internrettslige reglene om opplysningsplikt for tredjeparter i sktfvl. § 7-3, vil skattemyndighetene i utgangspunktet ikke be om at det utleveres regnskap for dette, men heller andre relevante opplysninger for kontroll av skatteplikten slik det følger av ordlyden i sktfvl. § 10-1 første ledd.

¹³ Lov 19. november 2004 nr. 73. Lov om bokføring (bokføringsloven)

Den skattepliktige skal på skattemyndighetenes pålegg også dokumentere opplysningene som er pålagt fremlagt, jf sktfvl. § 10-1 første ledd andre punktum. Bestemmelsen lister opp eksempler for hvordan den skattepliktige kan dokumentere disse opplysningene, men ordlyden «for eksempel» bør forstås slik at tilfellene ikke er en komplett liste, men heller viser til at hva skattemyndighetene kan kreve fremlagt av dokumentasjon er ganske vidt så lenge det er relevant for bokføring eller skatteplikten og kontrollen av dette. Tilbake til eksempelet over med den privatpersonen med skatteplikt til Norge som driver med verdipapirhandel, så vil skattemyndighetene kunne be hen dokumentere transaksjonene også ved å sammenstille transaksjonene i en oversikt, selv om dette ikke nødvendigvis utgjør et regnskap etter bokføringslovens definisjoner.

Når skattemyndighetene pålegger den skattepliktige å gi opplysninger etter sktfvl. § 10-1 første ledd, har vedkommende i utgangspunktet plikt til å gi opplysningene uavhengig av den taushetsplikten den skulle være underlagt enten ved lov eller på annen måte. Dette følger av sktfvl. § 10-1 andre ledd. Dette betyr at skatteforvaltningslovens bestemmelser er relativt sterke, og at de for innhenting av opplysninger for kontrollformål går foran andre lovers eller private avtalers regler om taushetsplikt.

Sktfvl. § 10-2 – Kontrollopplysninger fra tredjepart

Sktfvl. § 10-2 gir bestemmelser som regulerer tredjeparters plikt til å gi opplysninger til skattemyndighetene. Av sktfvl. § 10-2 første ledd følger det at enhver tredjepart etter krav fra skattemyndighetene har plikt til å «*gi opplysninger som kan ha betydning for noens skatteplikt*». Med ordlyden «*enhver tredjepart*» kan dette i utgangspunktet tolkes slik at alle som kan tenkes å besitte slike opplysninger for formålet nevnt ovenfor er opplysningspliktige, men dette er ikke tilfellet. Prop 38 L (2015-2016) pkt. 16.3.3 gir nærmere veiledning til hva som faktisk menes med «*enhver tredjepart*» i dette tilfellet, nærmere bestemt to vilkår som må være oppfylt for at skattemyndighetene kan kreve opplysninger: 1) At det er en tilknytning mellom den det ønskes opplysninger om, og den det ønskes opplysninger fra, og 2) at den det ønskes opplysninger fra er næringsdrivende. Sett hensyn til det første vilkåret medfører dette at skattemyndighetenes krav om opplysninger for formålet å avklare skatteplikt faktisk kun kan rettes mot vedkommende som har en tilknytning til den som blir kontrollert og ikke enhver som skattemyndighetene tror kan besitte opplysninger. En tilknytning mellom den

opplysningspliktige og den som blir kontrollert vil for eksempel kunne være at det skjer transaksjoner mellom de to eller en kjøp- eller salgssituasjon. Tilfellene for tilknytning kan være mange, men essensen den samme – kravet om at det må foreligge en tilknytning mellom de to subjektene. Sett hensyn til det andre kravet er det som nevnt kun næringsdrivende som plikter å utlevere slike opplysninger til skattemyndighetene. Forarbeidene omtaler bruker kun «næringsdrivende» som opplysningspliktige i denne sammenhengen, slik at det er på det rene at subjekter som faktisk har rapportert å være næringsdrivende er omfattet av plikten til å gi opplysninger. For subjekter som derimot ikke har rapportert å være næringsdrivende, men som subjektivt synes å oppfylle kravene for å være næringsdrivende etter merverdiavgiftsloven og/eller skatteloven er det ikke omtalt eksplisitt i forarbeidene omfanget av deres eventuelle plikt til å gi opplysninger. Det kan imidlertid ikke utelukkes at tredjeparter i disse tilfeller også kan være pliktige i å utlevere slike opplysninger.

Etter sktfvl. § 10-2 andre ledd påhviler også plikten til å utlevere enkelte opplysninger¹⁴ både advokater og andre tredjeparter uten at disse hindres av sin lovbestemte taushetsplikt. Dette gjelder i tilfelle kun enkelte typer opplysninger.

Sktfvl. § 10-2 tredje ledd gir en begrensning mht. innhenting av opplysninger fra tredjeparter og sier at innhenting av opplysninger for målretting av kontroller kun kan gjennomføres dersom det foreligger særlig grunn. Dette hindrer skattemyndighetene å innhente opplysninger fra noen uten å faktisk ha en grunn til det. En særlig grunn kan være at skattemyndighetene har informasjon om en gitt bransje hvor risikoen for skatteunndragelser er høyere basert på risikovurderinger mv.

Reglene om opplysningsplikten som nevnt i sktfvl. § 10-2 første ledd gjelder kun for næringsdrivende, og for privatpersoner gjelder følgelig egne regler etter tredje ledd, som gir innskrenkninger for skattemyndighetenes adgang til innhenting av opplysninger. Dersom opplysningene ikke er tilknyttet deres næringsvirksomhet plikter privatpersoner kun å gi opplysninger til skattemyndighetene i enkelte tilfeller som følger av fjerde ledd bokstav a) til e). Dette er tilfeller som er rettet mot byggenæringen, tilfeller med fordringer og gjeld, utleie av eiendom, lønn for arbeid og mellommenn vedkommende har gitt oppdrag.

¹⁴ Sktfvl. §10-2 andre ledd: «pengeoverføringer, innskudd og gjeld, herunder hvem som er parter i overføringene, på deres konti tilhørende skattepliktige».

Sktfvl. § 10-3 femte ledd er i ordlyd identisk med sktfvl. § 10-1 første ledd andre punktum. Tredjeparten er pliktig til å dokumentere opplysningene på lik måte som den skattepliktige selv.

Sktfvl. § 10-4 – Kontroll hos den opplysningspliktige

Skattemyndighetene kan også gjennomføre kontroll hos den opplysningspliktige etter sktfvl. § 10-4, som gir rettslig grunnlag for dette. Av sktfvl. § 10-4 første ledd første punktum følger at skattemyndighetene kan foreta kontroll hos den som har opplysningsplikt etter sktfvl. Dette betyr ikke dermed at kontrollen må utføres stedlig hos den skattepliktige for at den kan gjennomføres etter § 10-4, fordi opplysningene kan innhentes også skriftlig, men den gir av ordlyden adgang til stedlig kontroll. Dette betyr at skattemyndighetene i utgangspunktet kan foreta stedlig kontroll hos opplysningspliktige iht. sktfvl. kapittel 7 og 8, men vesentlige begrensinger gjelder. Den opplysningspliktige har ved kontroll etter § 10-4 ikke plikt til å gi tilgang til deres private hjem, med unntak av tilfellet der næringsvirksomhet utøves der, jf. sktfvl. § 10-4 første ledd andre punktum. Dette er en viktig innskrenkning av skattemyndighetenes maktutøvelse, ettersom inngripen i den private sfære kan anses som et stort inngrep for den berørte. Samtidig, ettersom loven på den annen side likevel gir rettslig grunnlag til å utføre kontroll i private hjem dersom det drives næringsvirksomhet derfra anses skattemyndighetenes kontrollbehov å være av større viktighet enn personers rett på privatliv. Dog er det slik at skattemyndighetenes rettslige grunnlag til å gjennomføre kontroll hos private hjem der næringsvirksomhet drives må forstås slik at det kun kan omfatte innhenting av opplysninger vedrørende næringsvirksomheten, og ikke private forhold. Det er også viktig at det er slik at alle næringsdrivende kan kontrolleres med hensyn til likebehandling av alle næringsdrivende, både de som driver næring hjemmefra og de som gjør det fra næringslokaler.

Sktfvl. § 10-4 andre ledd gir bestemmelser for hvilke opplysninger den opplysningspliktige som blir kontrollert er pliktig til å gi skattemyndighetene. Den opplysningspliktige skal ved kontroll hjemlet i sktfvl. § 10-4 gi opplysninger som den plikter å gi etter sktfvl. §§ 10-1 til 10-3, iht. sktfvl. § 10-4 andre ledd første punktum. For at skattemyndighetene skal være i stand til å gjennomføre en slik kontroll effektivt er det hjemlet i sktfvl. § 10-4 andre ledd andre punktum at *«Den opplysningspliktige skal videre gi skattemyndighetene adgang til befarings,*

besiktigelse, gjennomsyn av arkiver, opptelling av eiendeler, taksering mv. av fast eiendom, anlegg, innretninger, transportmidler mv» (min understreking). Spesielt relevant for skattemyndighetene er den opplysningspliktiges arkiver, som typisk vil omfatte dens regnskaper, men også andre dokumenter som gir grunnlag for regnskap og videre den opplysningspliktiges skatteplikt. Med arkiver menes ikke bare arkiver i papirform, men også elektroniske arkiver. Dette kom høyesterett i dom¹⁵ frem til at skattemyndighetene har anledning til å gjennomgå under den tidligere ligningsloven § 4-10, som i stor grad sammenfaller i ordlyd med sktfvl. § 10-4. Høyesterett kom likevel frem til at skattemyndighetene ikke hadde anledning til å kopiere disse elektroniske arkivene til skatteyter. Etter nåværende skatteforvaltningslov har skattemyndighetene uttrykkelig adgang til å kopiere slike arkiv for senere gjennomgang, jf. sktfvl. § 10-4 andre ledd fjerde punktum.

Skattemyndighetene kan videre kreve at den opplysningspliktige eller en fullmektig den selv utpeker skal være til stede under kontrollen for å veilede og bistå, jf. sktfvl. § 10.4 tredje ledd. Hvem som er den opplysningspliktige som plikter å yte slik bistand og veiledning fremgår av sktfvl. § 10-10. Av bestemmelsen fremgår at *«I enkeltpersonforetak påhviler pliktene etter dette kapitlet innehaveren. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning påhviler pliktene den daglige lederen av virksomheten, eller styrelederen dersom virksomheten ikke har daglig leder»*, hvilket medfører at den ansvarlige for fysiske personer er personen selv, mens det for juridiske personer (AS-er mv.) er ledelsen.

Forholdet til sktfvl. §§ 14-1 og 14-7

Dersom den opplysningspliktige ikke gir opplysninger som nevnt i sktfvl. §§ 10-1 og 10-2 kan skattemyndighetene i kontrollsammenheng ilegge en daglig løpende tvangsmulkt for å fremtvinge opplysningene som er blitt etterspurt og ikke gitt innen frister gitt av skattemyndighetene, jf. sktfvl. § 14-1 første ledd. Tvangsmulkten kan også ilegges i tilfeller der det er åpenbare feil ved opplysningene som gis. Dette er også med hensyn til å fremtvinge riktige opplysninger. Etter sktfvl. § 14-1 andre ledd kan den samlede tvangsmulkten for å ikke fremlegge opplysninger ikke overstige 50 ganger rettsgebyret, jf.

¹⁵ HR-2007-1946-A

rettsgebyrloven § 1. Påløpt tvangsmulkt kan i fra skattemyndighetenes side i særlige tilfeller reduseres eller frafalles etter § 14-1 tredje ledd.

Bestemmelsen om ileggelse av tvangsmulkt er en kan-bestemmelse, slik at fravær av opplysninger ikke automatisk medfører tvangsmulkt. Det er opp til skattemyndighetene å vurdere om dette er riktig virkemiddel i situasjonen, eller om andre mer inngripende tiltak skal gjennomføres for å skaffe til veie opplysninger som trengs, herunder å vurdere bruken av bevissikringsbestemmelsene, sktfvl. § 10-15.

Ved en kontroll som er hjemlet etter reglene i sktfvl. § 10-4 gir ikke sktfvl. § 14-1 hjemmel til å ilegge tvangsmulkt i tilfelle der den opplysningspliktige ikke medvirker til kontroll. Skattemyndighetene kan likevel etter sktfvl. § 14-7 ilegge overtredelsesgebyr ovenfor den som ikke medvirker til kontroll etter sktfvl. § 10-4. Overtredelsesgebyr kan i tilfelle ved fravær av medvirkning til kontroll etter § 10-4 utgjøre opptil 50 rettsgebyr, jf. sktfvl. § 14-7 fjerde ledd. Det blir følgelig opp til skattemyndighetenes frie skjønn å utmåle størrelsen på overtredelsesgebyret. Det kan likevel ikke ilegges overtredelsesgebyr dersom oppfyllelse av § 10-4 er umulig grunnet forhold som ikke skyldes den ansvarlige, jf. sktfvl. § 14-7 femte ledd. Alternativt til overtredelsesgebyr kan politianmeldelse for manglende medvirkning til kontroll benyttes som reaksjon fra skattemyndighetene, jf. sktfvl. § 14-13.

Sett hensyn til EMK (Den Europeiske Menneskerettighets Konvensjon) omtaler skatteforvaltningshåndboken 2023 pkt. 14-7.002¹⁶ ikke overtredelsesgebyr som straff etter norsk internrett, men etter EMK anses dette likevel som straff, jf. samme pkt. i skatteforvaltningshåndboken. Myndighetene må derfor, for å unngå dobbel straffeforfølgning slik det følger av samme pkt. velge om det skal sanksjoneres med overtredelsesgebyr eller politianmeldelse.

Dersom skattemyndighetene velger å sanksjonere manglende etterlevelse av opplysningsplikten etter sktfvl. § 10-1 med tvangsmulkt etter sktfvl. § 14-1 stiller det seg annerledes, slik at dette hverken anses som straff etter norsk internrett eller EMK, jf. skatteforvaltningshåndboken pkt. 14-1.002. Dette medfører dermed at senere anmeldelse av tilsvarende forhold, altså manglende oppfyllelse av opplysningsplikten ikke anses som dobbel straffeforfølgning etter EMK.

¹⁶ Skattedirektoratet (01.03.2023) pkt. 14-7.002

Sktfvl. § 10-15 - Bevissikring

Etter gjeldende skatteforvaltningslov har skattemyndighetene anledning til å gjennomføre enda mer inngripende kontrolltiltak mot skattepliktige enn tidligere omtalt i oppgaven, dette ved bruk av bevissikring iht. sktfvl. § 10-15. Reglene gir skattemyndighetene vide hjemler til å kontrollere skattepliktige, herunder hvor de kan søke etter bevis. Etter sktfvl. § 10-15 første ledd kan skattemyndighetene på nærmere vilkår «*kreve adgang til lokaler, eiendommer, transportmidler og andre oppbevaringssteder for å søke etter bevis. Skattemyndighetene kan kreve adgang til bolig og hos tredjepart når det er særlig grunn til å anta at bevis oppbevares der*». Av ordlyden gir bestemmelsen skattemyndighetene sterke hjemler til å utføre forholdsvis inngripende tiltak mot skattepliktige. De gir skattemyndighetene både retten til å kreve adgang til et vidt omfang av steder, og så søke etter bevis til bruk i skattesaker. At «andre oppbevaringssteder» er medtatt i bestemmelsen slik at skattemyndighetene kan gjennomsøke ethvert sted den skattepliktige kan ha til sin disposisjon for oppbevaring av opplysninger gjør skattemyndighetenes adgang enda sterkere.

Vilkåret som må være oppfylt for å gjennomføre bevissikringen er først at det er rimelig grunn til å anta at sktfvl. § 14-3 er overtrådt. Sktfvl. § 14-3 er lovens bestemmelse om ileggelse av tilleggsskatt, som etter bestemmelsen kan ilegges ved skattepliktiges eller trekkpliktiges uriktige, ufullstendige eller manglende opplysninger til skattemyndighetene når dette kan medføre skattemessige fordeler for den skattepliktige. Sammenfattet er vilkåret for adgangen til bevissikring at det er rimelig grunn til å anta at den skattepliktige har gitt uriktig, ufullstendig eller unnlatt å gi pliktige opplysninger til skattemyndighetene der dette kunne lede til skattemessige fordeler, med det utfallet at tilleggsskatt kan ilegges etter § 14-3. Med «rimelig grunn til å anta» settes et visst krav om sannsynlighet for at bestemmelsen om tilleggsskatt er overtrådt, men av ordlyden fremgår at kravet er til sannsynlighet er ikke spesielt høyt. Det er ikke et krav om alminnelig sannsynlighetsovervekt slik det følger av bestemmelsen, men også av Prop. 1 LS (2018-2019) pkt. 16.3.3 ¹⁷.

Sktfvl. § 10-15 andre ledd hjemler at bevissikring kun kan gjennomføres dersom det er tilstrekkelig grunn til dette, og at slik kun kan gjennomføres når det etter sakens art og forholdene ellers ikke ville være et uforholdsmessig inngrep.

¹⁷ Prop. 1 LS (2018-2019)

Bestemmelsen fungerer som et ytterligere vilkår som må være oppfylt for at bevissikring kan gjennomføres, og fordrer en vurdering fra skattemyndighetenes side der sakens art og forholdene ellers må vurderes opp mot forholdsmessigheten ved å gjennomføre en slik inngripende handling som bevissikring faktisk er. Viktige momenter vil kunne være omfanget av den antatte opplysningssvikten og hvor grovt forholdet er, sett opp mot hensynet til vern av den private sfære.

Etter sktfvl. § 10-15 tredje ledd har skattemyndighetene anledning til å forsegle forretningslokaler, bøker, forretningspapirer eller elektroniske lagringsmedier så lenge det gjennomføres undersøkelser og dette anses nødvendig. Å forsegle enhver av de foran nevnte stedene eller objektene er selvfølgelig en inngripende handling, og det følger av bestemmelsen at dette faktisk må være nødvendig for å avklare faktum i saken. Dersom skattemyndighetene eksempelvis skulle forsegle en butikk, utsalgssted eller liknende ville dette forstyrret den daglige driften til den skattepliktige som blir kontrollert, noe som igjen vil reise spørsmål om forholdsmessighet utøvet av den myndighetsutøvende, og hvor skadelidende den skattepliktige ville bli som følge av dette.

Videre kan skattemyndighetene ta med seg «ting» slik det fremkommer av ordlyden, herunder kopier av dokumenter, annen informasjon og elektronisk lagret informasjon, i likhet med sktfvl. § 10-4, for nærmere undersøkelse. Originalen kan eventuelt tas med av skattemyndigheten dersom bevisverdien reduseres ved kopiering eller dersom den er sentral som bevis for lovovertrедelsen, hvilket følger av samme bestemmelse. Det er dog uklart i hvilke tilfeller dette skulle være aktuelt dersom kopiering er en mulighet. At ordlyden «ting» er medtatt kan tolkes dithen at enhver gjenstand som kan vurderes å ha relevant bevisverdi i en skattesak kan tas med eller kopieres dersom dette er mulig, for nærmere undersøkelse, slik at bestemmelsen favner vidt. Det må likevel kunne legges til grunn at vilkåret må være at tingen eller objektet har bevisverdi for faktumavklaringen i den aktuelle skattesaken. Dette følger også av Prop. 1 LS (2018-2019) pkt. 16.3.7.

Bevissikring, slik en inngripende handling som den er, gjør at skattemyndighetene ikke kan beslutte å gjennomføre en bevissikring uten videre. Dette følger av sktfvl. § 10-15 fjerde og femte ledd. Skattemyndighetene må for det første fremlegge begjæring til tingretten der det begrunnes og argumenteres hvorfor bevissikringen ønskes gjennomført. I begjæringen må det også angis

hvem som er den skattepliktige som bevissikringen skal utføres mot, og hvilke(t) fysisk(e) sted(er) hvor bevissikringen skal gjelde, dette følger av Prop. 1 LS (2018-2019) pkt. 16.3.6. Når retten treffer sin beslutning og gir kjennelse for at bevissikring kan gjennomføres, skal den angi hvor bevissikringen skal gjennomføres, samt hvilken lovovertrødelse som antas å foreligge. Beslutningen kan avgis uten at den skattepliktige har rett til å uttale seg dersom det er fare for bevisforspillelse. Det ligger i bevissikrings natur at risikoen for bevisforspillelse er til stede, og at bevissikring derfor velges som virkemiddel for å avklare faktum. Departementets vurdering slik det fremkommer i Prop. 1 LS (2018-2019) pkt. 16.3.6 er erfaringsmessig at relevante bevis ikke finnes i virksomhetens regnskaper, men heller i notater og dokumenter og at det forekommer en viss sammenblanding mellom private og virksomhetens dokumenter. Med hensyn til at den skattepliktige dermed ikke skal underrettes om at en bevissikring er begjært gjennomfört kan det trekkes en parallell til sktfvl. § 10-4 som også kan gjennomføres hos virksomhetens lokaler uten at den skattepliktige varsles på forhånd. Det er ellers verdt å nevne at tingrettens beslutning kan ankes, men anken har ikke oppsettende virkning etter sktfvl. § 10-15 femte ledd.

Sktfvl. § 10-15 sjette ledd regulerer politiets bistandsplikt ved bevissikring. Etter bestemmelsen kan skattemyndighetene kreve å få bistand av politiet ved iverksettelsen av bevissikring hos den skattepliktige. Dersom bevissikringen er i et privat hjem skal politiet bes yte bistand ved iverksettelsen. Dette er en skal-bestemmelse, og politiet har derfor også alltid plikt til å bistå i slike tilfeller. Begrunnelsen er rettssikkerheten til den skattepliktige som bevissikringen blir gjennomfört hos, jf. Prop. 1 LS (2018-2019). Bevissikring i private hjem anses å være en vesentlig mer inngripende affære enn bevissikring hos virksomhetens forretningsadresse, eksempelvis en butikk eller liknende. Etter sktfvl. § 10-15 syvende ledd kan skattemyndighetene kreve at politiet avstenger områder der bevisene kan være inntil rettens beslutning foreligger, dersom det ikke er tid til å avvete rettens beslutning om bevissikring skal utføres. Anvendelsen av bestemmelsen er spesielt aktuell dersom skattemyndighetene mistenker bevisforspillelse dersom de fysiske stedene ikke gjøres utilgjengelige for skattepliktige eller deres personell. Det kan være aktuelt allerede før skattemyndighetene har møtt opp hvor bevisene antas å befinne seg, men det kan også tenkes at situasjonen forekommer i tilfeller der skattemyndighetene allerede gjennomfører en kontroll etter § 10-4. Skattemyndighetene er i tilfelle i en

situasjon der de ønsker å utføre kontrollen fordi de rimelig kan anta at bevis befinner seg andre steder enn bedriftens lokaler, herunder involverte personers hjem mv., eller at skattemyndighetene ønsker sterkere hjemler til å «kreve» adgang til steder hvor bevis antas å foreligge, slik ordlyden er etter sktfvl. § 10-15 første ledd. Skattemyndighetene kan i slike tilfeller kreve at politiet stenger av steder hvor bevisene antas å befinne seg fordi den som den gjennomføres kontroll hos da allerede vet at det gjennomføres en kontroll mot dem, og risikoen for bevisforspillelse øker. Dette er overlatt til skattemyndighetenes frie skjønn å avgjøre slik det fremkommer av forarbeidene, Prop. 1 LS (2018-2019).

Bestemmelsen om at skattemyndighetene kan kreve at politiet stenger av et område hvor bevis kan antas å foreligge er for så vidt enkel å forstå bakgrunnen for, men det kan ikke ses bort fra argumenter som taler mot dette. Dersom man skulle komme til å be politiet stenge av en butikk, et kontor eller annen virksomhet, eksempelvis en regnskapsfører vil dette sannsynligvis bety at ingen kommer hverken inn eller ut, og at driften vil kunne få avbrudd. Dette vil kunne gå utover den daglige drift, hvilket er en uheldig effekt og en byrde som den opplysningspliktige eller annen blir påført. Ettersom det er opp til skattemyndighetene å utøve sitt frie skjønn i tilfeller ved avstenging er det svært relevant å vurdere forholdsmessigheten, herunder byrden for de berørte opp mot skattemyndighetenes behov for opplysninger samt hvor alvorlig forholdet antas å være.

4. Konklusjon

Skatteforvaltningslovens bestemmelser hegner om det norske skattesystemet og sikrer etterlevelsen av de materielle skattereglene i skatteloven gjennom rettidig levering av korrekte og fullstendige opplysninger fra skattepliktige og tredjeparters til skattemyndighetene. Samtidig er det slik at når skattepliktige ikke etterlever skattereglene ved å oppgi ikke-fullstendige eller feilaktige opplysninger, så har skattemyndighetene anledning til å reagere ved å endre skattefastsettingen til en skattepliktig etter reglene om endringsadgang. Dette skjer slik oppgaven har vært inne på ved kontroll. Skatteetaten har som nevnt et tilstrekkelig kontrolltrykk for å sikre korrekt skattefastsettelse.

Skattemyndighetene har hjemlet adgang etter skatteforvaltningslovens kapittel 12 til både å endre skattefastsettinger under forutsetningen av at de mener den er feil eller manglende, men innen gitte frister. Faktumavklaringen ved endring av skattefastsettingen gjøres som regel ved bruk av kontroll.

Hjemlene for gjennomføring av kontroll følger av skatteforvaltningslovens kapittel 10. Sktfvl. §§ 10-1, 10-2, 10-4 og 10-15 hjemler alle en opplysningsplikt ved kontroll, men sktfvl. § 10-2 gjelder bare for tredjeparter, og øvrige gjelder primært for den skattepliktige opplysningspliktige som blir kontrollert. Sktfvl. § 10-15 gjelder også for tredjeparter. Det synes å være slik at hjemlene kan rangeres som minst til mest inngripende i følgende rekkefølge: Sktfvl. §§ 10-1, 10-2, 10-4, 10-15, fra kun opplysninger fra den opplysningspliktige til at skattemyndighetene kan kreve adgang til ethvert sted for bevis kan foreligge.

Sktfvl. § 10-1 gir kun adgang for skattemyndighetene til å be om opplysninger for å avklare skatteplikt som vedkommende skal utlevere, men gir ikke adgang til stedlig kontroll hos den skattepliktige. Sktfvl. § 10-4 gir på den annen side også adgang til å hente inn opplysninger på samme måte som ved sktfvl. § 10-1, men gir også adgang til stedlig kontroll hos den skattepliktige, dog begrenset til hva som gjelder næringsvirksomheten. Reaksjonsmulighetene ved manglende bistand fra den skattepliktige begrenser seg til tvangsmulkt og anmeldelse for kontroller hjemlet etter sktfvl. § 10-1 og overtredelsesgebyr eller anmeldelse for kontroller hjemlet etter sktfvl. § 10-4, sistnevnte begrenset av EMK.

Bevissikring etter sktfvl. § 10-15 anses å være den mest inngripende kontrollhjemmelen og krever mer av skattemyndighetene for iverksettelse og gjennomføring av kontrollen, herunder tingrettens kjennelse. Kontrollen gir skattemyndighetene meget vide hjemler til å søke etter bevis for avklaring av faktum, hvilket medfører at dette kan gjennomføres i private boliger, og ikke begrenset til kun hvor det utføres næringsvirksomhet, hvilket står i kontrast til sktfvl. § 10-4 sine begrensninger om krav til næringsvirksomhet.

Skattemyndighetene har slik oppgaven har gjennomgått forskjellige virkemidler til disposisjon for å avklare faktum og derav skatteplikten i forbindelse med en eventuell endring av skattefastsettingen. Valg av hjemmel for kontroll fordrer en vurdering av hva som er hensiktsmessig samt forholdsmessighet opp mot hvor alvorlig skatteunndragelsen anses å være.

5. Kildeliste

Lover

Lov 17. juli 1998 nr. 56 Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven)
Lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
Lov 19. november 2004 nr. 73. Lov om bokføring (bokføringsloven)
Lov 27.05.2016 nr. 14 Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
Forskrift 23. november 2016. Forskrift til skatteforvaltningsloven
(skatteforvaltningsforskriften)

Forarbeider og meldinger til Stortinget

Prop. 38 L (2015-2016) Lov om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
Prop. 1 LS (2018-2019) Skatter, avgifter og toll 2019

Dommer

HR-2007-1946-A

Litteratur og rapporter

Skatteetaten. *Årsrapport 2021*. Sted: Oslo: 2022
https://www.skatteetaten.no/globalassets/om-skatteetaten/analyse-og-rapporter/arsrapporter/arsrapport-for-skatteetaten-2021_versjon-1.1.pdf
Harboe, Einar og Bugge, Marianne Brochmann. *Skatteforvaltningsloven
Kommentarutgave*. Oslo: Universitetsforlaget, 2017.

Forvaltningspraksis

Skattedirektoratet. *Skatteforvaltningshåndboken 2023*, 1. mars 2023.
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/handboker/skatteforvaltningshandboken/gjeldende/>

Standarder

Norsk RegnskapsStifelse. *Foreløpig Norsk Regnskapsstandard Resultatskatt*. (juni 2008) <https://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2015/01/NRSF-Resultatskatt-2008.pdf>