

# **Høringsnotat**

## **Ikraftsetting av endringer i oppbevaringstiden for primærdokumentasjon – utredning av lov- og forskriftsendringer**

## INNHALDSFORTEGNELSE:

Sammendrag.....	5
Bakgrunn .....	7
<b>1 REGLER I SKATTE- OG AVGIFTSLOVGIVNINGEN SOM BYGGER PÅ PRIMÆRDOKUMENTASJON ETTER BOKFØRINGSLOVEN ELDRE ENN FEM ÅR.....</b>	<b>8</b>
1.1 INNLEDNING.....	8
1.2 SKATTELOVEN.....	8
1.2.1 Deltakerlignede selskap (DLS).....	8
1.2.2 Kraftskattereglene i skatteloven kapittel 18 .....	8
1.2.3 Kreditfradrag .....	12
1.2.4 Gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt.....	13
1.2.5 Skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper.....	13
1.2.6 Uttak fra norsk beskatningsområde, skatteloven § 9-14.....	14
1.3 MERVERDIAVGIFTSLOVEN .....	15
1.3.1 Justering av inngående merverdiavgift .....	15
1.3.2 Merverdiavgiftsloven § 15-10 – transaksjonsoversikt.....	17
1.4 LOV AV 12. DESEMBER 2003 NR. 108 OM KOMPENSASJON AV MERVERDIAVGIFT FOR KOMMUNER, FYLKESKOMMUNER MV.....	18
1.4.1 Kompensasjonsloven § 16 .....	18
<b>2 BEHOV FOR KRAV TIL LENGRE OPPBEVARINGSTID ENN FEM ÅR FOR ENKELTE TYPER PRIMÆRDOKUMENTASJON .....</b>	<b>19</b>
2.1 INNLEDNING.....	19
2.2 KUNDE- OG LEVERANDØRSPEKIFIKASJONER OG TILHØRENDE DOKUMENTASJON - BANKER OG FINANSIERINGSFORETAK .....	19
2.2.1 Innledning.....	19
2.2.2 Gjeldende rett.....	20
2.2.3 Vurderinger.....	20
2.2.4 Konklusjon.....	22
2.2.5 Forslag til ny bestemmelse i bokføringsforskriften.....	22
2.3 LANGSIKTIGE TILVIRKNINGSKONTRAKTER.....	22
2.3.1 Innledning.....	22
2.3.2 Gjeldende rett.....	22
2.3.3 Bakgrunn .....	23
2.3.4 Vurdering .....	23
2.3.5 Konklusjon.....	23
2.4 DOKUMENTASJON AV BALANSEN .....	24
2.4.1 Innledning.....	24
2.4.2 Gjeldende rett.....	24
2.4.3 Vurdering.....	24
2.4.4 Konklusjon.....	25
2.4.5 Forslag til ny bestemmelse i bokføringsforskriften.....	25
2.5 KONTOSPEKIFIKASJON OG KUNDE-/LEVERANDØRSPEKIFIKASJON.....	25
2.5.1 Innledning.....	25
2.5.2 Gjeldende rett.....	26
2.5.3 Vurdering og forslag .....	26
2.5.4 Konklusjon.....	26
2.5.5 Forslag til ny bestemmelse i bokføringsforskriften.....	27
<b>3 PÅLEGG OM Å OPPBEVARE REGNSKAPSMATERIALE I MER ENN FEM ÅR.....</b>	<b>27</b>
3.1 INNLEDNING.....	27
3.2 BAKGRUNN .....	27

3.3	GJELDENE RETT .....	28
3.3.1	Endringsfrister .....	28
3.3.2	Frist for å reise straffesak .....	29
3.4	KONTROLL .....	29
3.4.1	Kontrollbestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven .....	29
3.4.2	Kontrollbestemmelser i folketrygdloven .....	30
3.4.3	Kontrollbestemmelser i skattebetalingsloven .....	30
3.4.4	Forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll .....	30
3.5	VURDERING.....	31
3.5.1	Rettslig grunnlag .....	31
3.5.2	Hvilket organ skal ha myndighet til å gi pålegg om lenger oppbevaringsplikt .....	31
3.5.3	Vilkår for å kunne pålegge utvidet oppbevaringsplikt .....	31
3.5.4	Virkning av pålegget og av at dette ikke følges.....	33
3.5.5	Saksbehandlingsregler.....	33
3.6	FORSLAG TIL ENDRINGER I LIGNINGS-, MERVERDIAVGIFTS- OG SKATTEBETALINGSLOVEN .....	34
<b>4</b>	<b>OPPBEVARINGSKRAV SOM IKKE BERØRES DIREKTE AV LOVENDRINGEN .....</b>	<b>35</b>
4.1	INNLEDNING .....	35
4.2	BOKFØRINGSFORSKRIFTEN .....	35
4.2.1	§ 7-2 – Fortegnelse over sikkerhetskopiering .....	35
4.2.2	§ 7-3 tredje ledd – Timebestillinger .....	36
4.2.3	§ 7-6 – Beskrivelse for lukking av regnskapsperioder .....	37
4.2.4	Delkapittel 8-1 – Bygge og anleggsvirksomhet .....	37
4.2.5	Delkapittel 8-2 – Taxinæring .....	39
4.2.6	Delkapittel 8-6 - Hoteller mv. ....	40
4.2.7	Delkapittel 8-8 - Utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport .....	40
4.2.8	Delkapittel 8-9 - Petroleumsutvinning og rørledningstransport.....	41
4.2.9	Delkapittel 8-10 – Videreførere av brukte varer mv. ....	44
4.2.10	Delkapittel 8-11 – Veldedige og allmenntilgitt institusjoner og organisasjoner .....	44
4.3	MERVERDIAVGIFTSFORSKRIFTEN .....	45
4.3.1	Oppbevaring av dokumentasjon for avgiftsfri omsetning .....	45
4.4	SKATTEBETALINGSFORSKRIFTEN .....	46
4.4.1	Oppbevaring av lønnsregnskap/lønningsliste for arbeidsgiver som ikke har bokføringsplikt ..	46
4.5	LIGNINGSLOVEN .....	46
4.5.1	Ligningsloven § 4-12 nr. 2 og forskrift 7.12.2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer (Transfer Pricing) .....	46
4.5.2	Ligningsloven § 6-1 nr. 2, opplysninger om eierinteresser i utenlandsk selskap eller innretning .	49
4.5.3	Forskrift 1.12.2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave .....	50
<b>5</b>	<b>ØKONOMISKE OG ADMINISTRATIVE KONSEKVENSER .....</b>	<b>50</b>
5.1	INNLEDNING .....	50
5.2	PRIMÆRDOKUMENTASJON SOM FORESLÅS OPPBEVART I TI ÅR .....	50
5.2.1	Generelt.....	50
5.2.2	Forslag som gjelder alle bokføringspliktige virksomheter .....	51
5.2.3	Forslag som kun gjelder enkelte bransjer.....	51
5.3	REDUSERTE KRAV TIL OPPBEVARINGSTID I BOKFØRINGSFORSKRIFTEN, MERVERDIAVGIFTSFORSKRIFTEN MV. ....	52
5.4	PÅLEGG OM UTVIDET OPPBEVARINGSTID .....	53
5.5	ENDRINGER I SKATTELOVEN OG FSFIN.....	53
<b>6</b>	<b>SAMLET OVERSIKT OVER FORSLAG TIL LOV- OG FORSKRIFTSENDRINGER .....</b>	<b>54</b>
6.1	LOVENDRINGER .....	54
6.1.1	Ligningsloven .....	54

6.1.2 Skattebetalingsloven .....	54
6.1.3 Skatteloven .....	55
6.1.4 Merverdiavgiftsloven .....	55
6.2 FORSKRIFTSENDRINGER .....	56
6.2.1 Bokføringsforskriften .....	56
6.2.2 FSFIN Finansdepartementets forskrift til skatteloven .....	57
6.2.3 Merverdiavgiftsforskriften .....	58
6.2.4 Skattebetalingsforskriften .....	58

## Sammendrag

I *kapittel 1* har Skattedirektoratet foretatt en gjennomgang av aktuelle regler i og i medhold av skatte- og avgiftslovgivningen for å avklare om reglene forutsetter at primærdokumentasjon etter bokføringsloven må oppbevares lengre enn fem år. Der det er konkludert med at skatte- eller avgiftsregelen forutsetter slik oppbevaring, er det vurdert om den aktuelle skatte- og avgiftsregelen bør endres fremfor å fastsette utvidet oppbevaringstid for bestemte typer regnskapsmateriale.

Skattedirektoratet foreslår følgende:

- Krav til å oppbevare produksjonsdata i kraftverk i sju år etter inntektsårets utgang reguleres i FSFIN § 18-3-8, jf. pkt. 1.2.2.1.
- Siste frist for å fremsette krav om skattefradrag (kreditfradrag) etter skatteloven § 16-25 siste punktum endres fra ti til fem år, jf. pkt. 1.2.3.
- Det foreslås en endring i FSFIN § 9-14-1 ved at tilknytning til norsk beskatningsområde endres fra 12 måneder i løpet av seks år, til åtte måneder i løpet av tre år for å falle utenfor reglene om skatteplikt for gevinst og fradrag for tap ved uttak fra norsk beskatningsområdet, jf. pkt. 1.2.6.
- Dokumentasjon for kjøp av kapitalvarer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) punkt b (fast eiendom) skal fortsatt oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt, jf. pkt. 1.3.1.
- Det foreslås nedsatt oppbevaringstid for særskilt dokumentasjon knyttet til justeringsreglene for kapitalvaren fast eiendom, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-1-2 tredje ledd, § 9-1-3 tredje ledd, § 9-3-3 femte ledd og § 9-3-5 tredje ledd. Oppbevaringstiden for slik dokumentasjon endres fra ti til fem år etter siste år i justeringsperioden. Se pkt. 1.3.1.
- Oppbevaringstiden for transaksjonsoversikt, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 fjerde ledd foreslås endret fra ti til fem år etter regnskapsårets slutt, jf. pkt. 1.3.2.

I *kapittel 2* har Skattedirektoratet vurdert lenger oppbevaringstid enn fem år for enkelte særlige typer primærdokumentasjon av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. Følgende regnskapsmateriale foreslås oppbevart i ti år etter regnskapsårets slutt:

- Dokumentasjon av balansen, jf. bokføringsloven § 11, se pkt. 2.4.
- Kontospesifikasjon og kunde-/leverandørspesifikasjon, jf. bokføringsloven § 5 nr. 2, 3 og 4, se pkt. 2.5.

Videre foreslås det følgende oppbevaringskrav som kun vil gjelde enkelte bransjer:

- Banker og andre som driver med finansieringsvirksomhet skal oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i kunde- og leverandørspesifikasjon i ti år etter regnskapsårets slutt, jf. pkt. 2.2.
- Bygge- og anleggsbransjen og verftsindustri skal oppbevare bokførte opplysninger som inngår i prosjektregnskap i fem år etter at prosjektet er ferdigstilt, jf. punkt 2.3 og 4.2.4.

I *kapittel 3* er det vurdert om skatte- og avgiftsmyndighetene har tilstrekkelig hjemler til å pålegge lenger oppbevaring enn fem år i forbindelse med kontroll. Skattedirektoratet foreslår hjemler i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven slik at skattekontoret skal kunne pålegge lenger oppbevaringsplikt for regnskapsmateriale

- ved kontroll hos den opplysningspliktige, jf. ligningsloven § 6-5, skattebetalingsloven § 5-13 og merverdiavgiftsloven § 16-6

- når skatte- og avgiftspliktige og tredjepart pålegges å gi innsyn i, legge frem, sammenstille, utlevere eller sende inn kontrollopplysninger i medhold av ligningsloven §§ 6-1 til 6-4 og merverdiavgiftsloven §§ 16-1 til 16-5.

Lovendringen som reduserer oppbevaringstiden for primærdokumentasjon, berører ikke særlige krav til oppbevaringstid som er gitt i andre lover og forskrifter.

I *kapittel 4* har Skattedirektoratet vurdert om disse bestemmelsene også bør endres.

Skattedirektoratet foreslår å endre de fleste bestemmelsene i bokføringsforskriften slik at oppbevaringstiden reduseres fra ti til fem år etter regnskapsårets slutt. Endringene gjelder følgende regnskapsmateriale:

- Fortegnelse over sikkerhetskopierte elektronisk regnskapsmateriale, jf. § 7-2 fjerde ledd
- Timebestillinger, jf. § 7-3 tredje ledd
- Beskrivelse av lukking av regnskapsperioder, jf. § 7-6 annet ledd
- Skiftlapper mv, jf. § 8-2-3
- Kalkyler for fordeling av brutto pensjonspris, jf. § 8-6-5
- Særskilt spesifikasjon av kjøp og salg mv., jf. § 8-10-7
- Dokumentasjon av inntakskost, jf. § 8-11-3

I bygge- og anleggsbransjen og verftsindustri er det foreslått å endre oppbevaringstiden, jf. § 8-1-5, for prosjektregnskap, byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontakter med underentreprenører, timelister og ordrelister fra ti år etter regnskapsårets slutt til fem år etter at prosjektet er ferdigstilt. Dette vil i all hovedsak innebære redusert oppbevaringstid også for den bransjen. Bestemmelsene i bokføringsforskriften § 8-8-5 og § 8-9-4 foreslås videreført. Dette gjelder særskilte oppbevaringskrav for hhv. utenlandske foretak på norsk sokkel (unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport) og foretak som driver petroleumsutvinning og rørledningstransport.

Videre har Skattedirektoratet foreslått å redusere kravet til oppbevaringstid fra ti til fem år i enkelte andre lover og forskrifter. Det gjelder følgende regnskapsmateriale:

- Dokumentasjon for at vilkårene for avgiftsfri omsetning etter merverdiavgiftsloven kapittel 6 er oppfylt, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-35-1
- Oppbevaring av lønningsregnskap/lønningsliste for arbeidsgiver som ikke har bokføringsplikt, jf. skattebetalingsforskriften § 5-11-2
- Opplysninger om eierinteresser i utenlandsk selskap eller innretning, jf. ligningsloven § 6-1 nr. 2
- Dokumentasjon for transaksjoner, jf. forskrift 1.12.2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave, § 2 annet ledd

Oppbevaringskravet for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer, jf. ligningsloven § 4-12 nr. 2 og forskrift 7.12.2007 nr. 1369 § 16, foreslås videreført.

I *kapittel 5* har Skattedirektoratet foretatt en vurdering av de økonomiske og administrative konsekvensene av forslagene.

## Bakgrunn

Ved lov 13. desember 2013 nr. 121 ble bokføringsloven endret ved at oppbevaringstiden for regnskapsmateriale som nevnt i lovens § 13 første ledd nr. 1 til 4 (primærdokumentasjon) ble redusert fra ti til fem år etter regnskapsårets slutt, jf. lovens § 13 annet ledd. Lovendringen som reduserer oppbevaringstiden for primærdokumentasjon ble satt i kraft 1. februar 2014, jf. kongelig resolusjon 24. januar 2014.

I forskrift 28. januar 2014 nr. 56 er det gitt overgangsregler til lov 13. desember 2013 nr. 121:

- Det følger av forskriftens § 1 at dokumentasjon etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2 og 3 som var oppbevaringspliktig før lovens ikrafttredelse fortsatt skal oppbevares iht. § 13 annet ledd slik bestemmelsen lød før lovendringen.
- Dokumentasjon etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 1 og 4 som før lovens ikrafttredelse er minst 5 år gammel, skal oppbevares minst frem til 31. juli 2014, jf. forskriftens § 2.

Overgangsreglene innebærer at bokføringspliktige fortsatt må oppbevare regnskapsmateriale som er eldre enn fem år. Bakgrunnen for overgangsreglene er bl.a. at det i Prop. 1 LS (2013-2014) ble vist til at det vil kunne være behov for krav til lengre oppbevaringstid enn fem år for enkelte særlige typer primærdokumentasjon for skatte- og avgiftskontrollformål, samt i forbindelse med bekjempelse av økonomisk kriminalitet. Departementet ble derfor gitt hjemmel til å fastsette lengre oppbevaringstid for bestemte typer dokumentasjon dersom det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll, jf. bokføringsloven § 13 femte ledd første punktum.

I brev av 28. januar 2014 ba Finansdepartementet Skattedirektoratet om å foreta en vurdering av

1. Regler i og i medhold av skatte- og avgiftslovgivningen som etter bokføringsloven forutsetter at det skal bygges på primærdokumentasjon eldre enn fem år
2. Behov for lenger oppbevaringstid enn fem år for enkelte særlige typer primærdokumentasjon for skatte- og avgiftskontrollformål
3. Behov for hjemmel til å pålegge lengre oppbevaring enn fem år i forbindelse med bokettersyn eller etterforskning
4. Behov for å videreføre særlige krav til oppbevaringstid i og i medhold av skatte- og merverdiavgiftslovgivningen og i bokføringsforskriften

Dette høringsnotatet omfatter Skattedirektoratets vurderinger og forslag på disse områdene.

# 1 Regler i skatte- og avgiftslovgivningen som bygger på primærdokumentasjon etter bokføringsloven eldre enn fem år

## 1.1 Innledning

Skattedirektoratet har foretatt en gjennomgang av aktuelle regler i og i medhold av skatte- og avgiftslovgivningen for å avklare om reglene forutsetter at primærdokumentasjon etter bokføringsloven må oppbevares lengre enn fem år. Der det er konkludert med at skatte- eller avgiftsregelen forutsetter slik oppbevaring, er det vurdert om den aktuelle skatte- og avgiftsregelen bør endres framfor å fastsette utvidet oppbevaringstid for bestemte typer regnskapsmateriale.

## 1.2 Skatteloven

### 1.2.1 Deltakerlignede selskap (DLS)

Skattedirektoratet har vurdert om det kan være grunn til å holde fast ved ti års oppbevaringskrav for dokumentasjon knyttet til inngangsverdier på andeler i DLS generelt, men også spesielt for Finansdepartementets forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven (FSFIN) § 10-48-1 om overgangsregler for skjermingsgrunnlag og inngangsverdier pr. 1. januar 2006 og § 10-48-2 om innbetalt kapital pr. 1. januar 2006 i forbindelse med innføring av deltakermodellen i 2006.

Når det gjelder overgangsbestemmelsen i FSFIN §§ 10-48-1 og 10-48-2, så vil eventuelle regnskapsopplysninger fra tiden før 1. januar 2006 uansett være utenfor tiårsfristen 1. januar 2016. Det vil derfor få liten, eller ingen praktisk betydning, å innføre en særskilt ti års oppbevaringsplikt for slike opplysninger og Skattedirektoratet vil derfor ikke anbefale dette.

Dokumentasjon knyttet til inngangsverdier på andeler i DLS er viktig i mange sammenhenger. Inngangsverdiene følges særskilt opp av skattekontorene hvert år slik at de er løpende ajourholdt. Skattedirektoratet ser det slik at denne oppfølgingen av deltakerne i tilstrekkelig grad ivaretar skatteetatens behov for dokumentasjon og sannsynliggjøring av forhold som påvirker inngangsverdien.

#### 1.2.1.1 Konklusjon

Skattedirektoratet mener det ikke er særskilt behov for ti års oppbevaringsplikt for opplysninger som har betydning for fastsettelse av deltakers inngangsverdi.

### 1.2.2 Kraftskattereglene i skatteloven kapittel 18

#### 1.2.2.1 Naturressursskatt - § 18-2 annet ledd

##### Gjeldende rett

Bestemmelsen i sktl. § 18-2 annet ledd om fastsettelse av naturressursskatt lyder:

*"Naturressursskatten fastsettes for hvert kraftverk på grunnlag av 1/7 av kraftverkets*



*samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de seks foregående årene. ..."*

I FSFIN § 18-3-8 fremgår det at skattyter har plikt til å måle kraftproduksjonen time for time i hvert kraftverk. Produksjonsdataene må lagres på elektronisk lesbart medium.

### **Formålene bak regelen - historikk**

Regelen om fastsettelse av naturressursskatt ble opprinnelig vedtatt 28. juni 1996 som § 19 A-2 nr. 2 (skatteloven av 1911), jf. Innst.O. nr 62 (1995-96), og ga anvisning på en gradvis innfasing av naturressursskatten over 15 år:

*"Naturressursskatt fastsettes for hvert kraftverk på grunnlag av 1/15 del av kraftverkets samlede produksjon av elektrisk kraft for inntektsåret og de 14 foregående år."*

Bestemmelsen skulle tre i kraft med virkning for inntektsåret 1997, men før den fikk virkning ble den endret ved lov av 18. april 1997; hvoretter innfasingstiden ble redusert fra 15 til sju år, jf. nedenfor.

Naturressursskatten var opprinnelig samordnet med grunnrenteskatten, og skulle komme til fradrag i denne. Formålet med regelen var sammensatt;

- hindre en for sterk skattebelastning på nye kraftverk
- styrke incentivene til investeringer i kraftsektoren
- sikre skattegrunnlaget for de berørte kommunene

I Innst.O. nr. 62 bemerket finanskomiteens flertall at den gradvise innfasingen hadde som konsekvens at kommuner med nye kraftanlegg ville få en begrenset innbetaling av naturressursskatt de første årene. Departementet ble oppfordret til senest i Nasjonalbudsjettet for 1997 å komme tilbake til Stortinget med en utredning av ulike metoder for ..."*fastsettelse av de kraftavhengige inntektene for de aktuelle kommunene uten at eventuelle tiltak i vesentlig grad svekker investeringsincentivene.*"

I Nasjonalbudsjettet for 1997 (gjengitt i Ot.prp. nr. 22 (1996-97)) la departementet til grunn at samordningen av naturressursskatten burde skje mot fellesskatten fremfor mot grunnrenteskatten. En slik samordning ville ha en gunstigere virkning i forhold til investeringsincentivene og kunne etter departementets syn kombineres med en reduksjon i innfasingstiden, anslått til f.eks. ti år. En kortere innfasingstid ville også sikre større inntekter fra naturressursskatten til kommuner med nyere kraftverk.

I Budsjett-innst. S I (1996-97) om Nasjonalbudsjettet for 1997 (også gjengitt i Ot.prp. nr. 22 (1996-97)), uttaler flertallet i finanskomiteen at de slutter seg til departementets vurderinger om at det kunne anføres viktige praktiske innvendinger mot samordningen mot grunnrenteskatten og at en samordning mot fellesskatten ville være bedre av hensyn til investeringsincentivene. Videre uttaler flertallet:

*"Flertallet mener videre at innfasingsperioden bør settes til 7 år for å beskytte de berørte kommunenes skattegrunnlag." (understreket her)*

I Ot.prp. nr. 22 (1996-97) viser departementet til ovennevnte, og fremmer et lovforslag (i den gang § 19 A-2 nr. 2) om at innfasingsperioden for naturressursskatten settes til sju år.

## Vurdering

For å kunne anvende bestemmelsen i skatteloven § 18-2 annet ledd, må det foreligge opplysninger om kraftverkets samlede produksjon av elektrisk kraft for hvert av de sju siste årene, jf. FSFIN § 18-3-8.

Et spørsmål for seg er om opplysninger om samlet produksjon er en del av oppbevaringspliktig regnskapsmateriale etter bokføringsloven. Grunnlaget for bokføring av skattekostnaden det enkelte år må dokumenteres, men det er usikkert om det medfører plikt til å oppbevare måledata på et detaljert nivå. Skattedirektoratet finner det imidlertid ikke nødvendig å ta nærmere stilling til spørsmålet om produksjonstallene inngår i oppbevaringspliktig dokumentasjon etter bokføringsloven da skattereglene forutsetter at denne dokumentasjonen skal oppbevares.

Det er opplyst fra kraftselskaper at selskapene, helt uavhengig av kravet til oppbevaring av primærdokumentasjon, har stor egeninteresse i å beholde dataene over lengre tid, og gjerne i hele kraftanleggets levetid. Det er eksempelvis pekt på at disse dataene er nødvendige i forhold til kalibrering av simuleringsmodeller eller etablering av produksjonsnormaler for de enkelte kraftverk over en lengre periode.

Det er i tillegg en regel i FSFIN § 18-2-4 tredje ledd som gir ligningsmyndighetene en skjønnsadgang for tilfeller hvor produksjonstall ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte. Uavhengig av bokføringslovens krav til oppbevaringstid, har således kraftforetakene her en særskilt oppfordring til å oppbevare de nødvendige dataene for å unngå at ligningsmyndighetene foretar fastsettelse ved skjønn. Da mangelfullt opplysningsgrunnlag knyttet til produksjonstall her er en risiko som påligger kraftforetakene, er det ytterligere belegg for å tro at slike opplysninger vil bli oppbevart uavhengig av kortere oppbevaringstid for primærdokumentasjon. Skattedirektoratet finner det imidlertid hensiktsmessig at kravet til oppbevaring fremgår direkte i FSFIN § 18-3-8 første ledd.

Utformingen av regelen i sktl. § 18-2 annet ledd har skjedd under hensyntagen til og balansering av ulike hensyn: Incentivordning for investeringer i kraftsektoren, en ikke for sterk beskatning av nye kraftverk, og hensynet til kommunenes skatteinntekter. Forutsetningsvis burde en eventuell endret innfasingstid fra sju til fem år være forankret i en fornyet vurdering og vektning av de nevnte hensyn, og ikke primært vurderes med utgangspunkt i en redusert oppbevaringstid for primærdokumentasjon.

En kortere innfasingsperiode vil innebære en økning av naturressursskatten og dermed en styrking av kommunenes skattegrunnlag. Tilsvarende vil statens inntekter reduseres gjennom samordningen mot fellesskatten. For kraftforetakene vil neppe en redusert innfasingstid ha særlig betydning, all den tid ikke-avregnet naturressursskatt mot fellesskatt kan fremføres m/rente.

## Konklusjon

Skattedirektoratet foreslår ingen endring i innfasingstiden. Vårt forslag til regulering av oppbevaringstid for produksjonstallene baserer seg derfor på at disse skal oppbevares i sju år.

## Endring av FSFIN § 18-3-8 første ledd

FSIN § 18-3-8 første ledd skal lyde:

Skattyter har plikt til å måle kraftproduksjonen time for time i hvert kraftverk.  
Produksjonsdataene må lagres på elektronisk lesbart medium *og oppbevares i sju år etter inntektsårets utgang.*

### 1.2.2.2 Verdssettelse av kraftanlegg / eiendomsskattegrunnlaget - § 18-5

#### Gjeldene rett

Bestemmelsen i sktl. § 18-5 regulerer verdssettelse av kraftanlegg, som skal settes til antatt salgsverdi pr. 1. januar i ligningsåret gjennom taksering av fremtidige inntekter og utgifter over ubegrenset tid. Ved takseringen av inntekter inngår faktisk produksjon de siste fem år som et element, og ved taksering av kostnader inngår kostnader de siste fem år, samt betalt grunnrenteskatt de siste fem årene.

#### Vurdering

Dokumentasjon av de aktuelle kostnadene er primærdokumentasjon etter bokføringsloven. En oppbevaringstid for primærdokumentasjon i fem år etter regnskapsårets slutt, innebærer at ligningsmyndighetene under ordinær ligning (og frem til utløpet av ligningsåret) vil ha tilgang til nødvendig dokumentasjon for anvendelse av reglene om verdssettelse av kraftanlegg / eiendomsskattegrunnlaget. Skattedirektoratet legger derfor til grunn at det av hensyn til ordinær ligning ikke er behov for å gjøre materielle endringer i sktl. § 18-5 annet ledd. Dersom det *etter* ordinær ligning påbegynnes en endringssak som strekker seg utover ligningsåret, vil vi stå i fare for at nødvendig dokumentasjon for det eldste året ikke lenger vil være tilgjengelig.

I Finansdepartementets brev av 28. januar 2014, pkt. III er det vist til at Skattedirektoratet tidligere har påpekt behovet for hjemler til å gi pålegg om utvidet oppbevaringstid bl.a. i tilfeller hvor det er planlagt kontroll. Det er ikke bare i tilfeller av planlagte bokettersyn det kan være et slikt behov, det vil også gjelde endringssaker generelt. En generell hjemmel for ligningsmyndighetene til å gi pålegg om forlenget oppbevaring når det arbeides med endringssaker, vil i så måte også dekke behovet i forhold til kraftregelverket. Spørsmålet om pålegg om lengre oppbevaringstid er nærmere vurdert i høringsnotatet pkt. 3.4.

Også i et tilfelle hvor en kommune går til søksmål innenfor 4 måneders fristen i ligningsloven § 11-2 nr. 2 og et årsskifte passerer, vil primærdokumentasjon for det eldste året i prinsippet kunne være utilgjengelig. Skattedirektoratet vurderer det imidlertid som lite sannsynlig at det i et slikt tilfelle skulle oppstå et behov for å fremskaffe dokumentasjon på bilagsnivå.

#### Konklusjon

Det anses ikke å være behov for et særlig unntak fra oppbevaringstiden.

### 1.2.2.3 Eiendomsskattegrunnlag min/max – egedomsskattelova § 8 B-1

Eigedomsskattelova § 8 B-1 fjerde ledd i inneholder regler for beregning av min/max-verdier for eiendomsskattegrunnlaget:

"(4) Verdet (taksten) av anlegg som nemnt i skatteloven § 18-5 første ledd skal ikkje setjast lågare enn kr 0,95/kWh eller høgare enn kr 2,74/kWh av 1/7 av grunnlaget for anlegget si samla produksjon av elektrisk kraft for innteksåret og dei seks foregåande åra. ..."

Skattedirektoratet har foreslått å regulere oppbevaringstiden for produksjonstall i FSFIN § 18-3-8 slik at det fremgår klart at disse må oppbevares i sju år, jf. pkt. 1.2.2.1.

#### Konklusjon

Det er derfor ikke behov for verken å foreslå materielle endringer i egedomsskattelova eller at det gjøres spesifikke unntak om oppbevaringstid.

## 1.2.3 Kreditfradrag

### 1.2.3.1 Gjeldende rett

Hovedregelen etter skatteloven § 16-25 første punktum er at kreditfradraget må fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen for det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket, eller om kravet ikke kan godtgjøres før, senest seks måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet. Etter skatteloven § 16-25 annet punktum foreligger en absolutt frist for å framsette krav om kreditfradrag på ti år etter utløpet av det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket.

### 1.2.3.2 Vurdering og konklusjon

Skattedirektoratet legger til grunn at den klare hovedregelen er at krav om kreditfradrag fremsettes på et tidlig tidspunkt, og at det meget sjelden forekommer at kreditfradrag fremsettes senere enn fem år etter at inntekten er skattepliktig i Norge. I all hovedsak vil derfor regnskapsmaterialet være tilgjengelig når krav om kreditfradrag fremsettes.

Skattyter må godtgjøre at inntekten er skattepliktig til utlandet. Dersom kreditfradraget fremsettes senere enn fem år etter at inntekten er skattepliktig i Norge og regnskapsmaterialet ikke oppbevares, vil det vanskelig kunne godtgjøres at den inngikk i det norske regnskapet og selvangivelsen for det år inntekten var skattepliktig til Norge.

Skattedirektoratet er derfor av den oppfatning at tiårsregelen i skatteloven § 16-25 forutsetter at regnskapsmaterialet oppbevares i ti år. Hvis tiårsregelen i skatteloven skal beholdes, må det reguleres særskilte oppbevaringskrav som vil gjelde bokføringspliktige som driver virksomhet i utlandet. Skattedirektoratet mener at dette ikke er en hensiktsmessig løsning, da det som nevnt svært sjelden vil være aktuelt å kreve kreditfradrag mer enn fem år etter at inntekten var skattepliktig til Norge. Vi finner det derfor mer nærliggende å foreslå en endring av skatteloven § 16-25 slik at muligheten til å kreve kreditfradrag harmoniseres med oppbevaringstiden for regnskapsmaterialet.

### Konklusjon

Det foreslås at siste frist for å framsette krav om kreditfradrag settes til fem år.

Skattedirektoratet bemerker for øvrig at det ikke er noen siste frist for framføring av kreditfradrag etter § 16-30 for skatt betalt av utbytte eller overskudd fra utenlandsk datterselskap, jf. skatteloven § 16-31 og § 14-6. Disse reglene medfører bare at morselskapet skal godtgjøre at skatt er ilagt i utlandet, og det er ikke nødvendig å innhente regnskapsopplysninger for å innrømme kredit etter disse bestemmelsene. Vi foreslår derfor ingen endringer i denne regelen.

### 1.2.3.3 Endring av skatteloven § 16-25

Skatteloven § 16-25 skal lyde:

§ 16-25 Frist for fremsetting av krav om skattefradrag  
Krav om fradrag etter §§ 16-20 til 16-29 må fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen for det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket, eller om kravet ikke kan godtgjøres før, senest seks måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn *fem år* etter utløpet av det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket.

#### 1.2.4 Gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt

Etter skatteloven § 14-81 første ledd skal inntekten fra skogbruk fastsettes til gjennomsnittlig årsinntekt de siste fem hele kalenderårene. Med en oppbevaringstid for primærdokumentasjon i fem år etter regnskapsårets slutt, vil ligningsmyndighetene under ordinær ligning (og frem til utløpet av ligningsåret) ha tilgang til nødvendig dokumentasjon for inntektsfastsettelsen. Ved endringssaker som strekker seg utover ligningsåret, vil det være en fare for at nødvendig dokumentasjon for de første årene ikke lenger vil være tilgjengelig. Det er derfor viktig at det innføres en hjemmel til å gi pålegg om forlenget oppbevaring, jf. nærmere vurdering av dette spørsmålet i høringsnotatet pkt. 3.4.

Skattedirektoratet har vurdert om det kan være grunn til å holde fast ved ti års oppbevaringskrav for skogbrukere. Etter skatteloven § 14-81 andre ledd skal gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt foretas når næringen har vært drevet i åtte år. Det er imidlertid inntekt for de inntil fem siste årene som skal være med i gjennomsnittet også ved oppstart av gjennomsnittsligning. Når det gjelder dokumentasjon av grunnlaget for inntektsfastsettelsen, oppstår det derfor ikke andre problemstillinger enn det som gjelder ved løpende gjennomsnittsligning.

Ved oppstart av gjennomsnittsligning kan det være nødvendig å dokumentere at virksomheten har vært drevet i åtte år. Skattedirektoratet legger til grunn at informasjon om eiendomsoverdragelser vil være tilgjengelig i andre offentlige registre. Skogformue (tilvekst) skal være registrert i skatteetatens registre ved overtakelse. Dette gjelder både overtakelse av hel skogeiendom, tilkjøp og frasalg. Vi legger til grunn at opplysninger om eiendomsrett til skog i hele perioden sammenholdt med primærdokumentasjon for de siste fem årene vil gi tilstrekkelig informasjon til å bedømme om skogen har vært drevet som virksomhet i inntil åtte år.

#### Konklusjon

Skattedirektoratet kan ikke se at det er behov for å opprettholde et oppbevaringskrav for primærdokumentasjonen på ti år for at regelverket om gjennomsnittsligning av skogbruksinntekt skal beholdes uendret.

#### 1.2.5 Skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper

Skattedirektoratet har vurdert hvorvidt det er behov for å beholde ti års oppbevaringstid for regnskapsmateriale for skattytere som benytter reglene om skattefri overføring av eiendeler mv. mellom selskaper i skatteloven § 11-21 jf. FSFIN § 11-21-1 flg.

Reglene gir skattytere innen samme konsern anledning til å overføre eiendeler mv. skattefritt fra ett konsernselskap til ett annet. Det mottakende selskapet overtar det overdragende selskapets skattemessige posisjoner knyttet til eiendelen. I forbindelse med overføringen skal både det overdragende og det mottakende selskapet vedlegge selvangivelsen en redegjørelse for overføringen. Denne skal inneholde en oppstilling som viser vederlag, inngangsverdier og de beregninger som er lagt til grunn for deling av skatteposisjoner for eiendeler som inngår i samlesaldoer, jf. FSFIN § 11-21-8. Hvis konserntilknytningen på et senere tidspunkt opphører, og eiendelen fortsatt er i behold hos mottakende selskap, skal den fritatte inntekten tas til beskatning hos overdragende selskap.

Redusert oppbevaringstid for regnskapsmateriale vil kunne redusere muligheten for kontroll av den fritatte inntekten ved senere konsernoppheving. Dette vil være tilfelle hvis det ved et konsernbrudd er behov for å kontrollere riktigheten av de inngangsverdiene som er innrapportert i forbindelse med overføringen. Dette vil imidlertid gjelde generelt ved kontroll av inngangsverdier ved realisasjoner,

og avhjelpes også ved at inngangsverdiene er rapportert i eget vedlegg til selvangivelsen i overføringsåret.

## **Konklusjon**

Skattedirektoratet finner ikke at det er tilstrekkelig grunnlag til å foreslå særskilte regler om oppbevaringstid for skattytere som benytter reglene om skattefri overføring av eiendeler mv. mellom konsernselskaper.

### **1.2.6 Uttak fra norsk beskatningsområde, skatteloven § 9-14**

#### **1.2.6.1 Gjeldende rett**

Skatteloven § 9-14 inneholder regler om beskatning ved uttak av visse eiendeler og forpliktelser fra norsk beskatningsområde. Det følger av FSFIN § 9-14-1 første og annet ledd at fysiske driftsmidler som til sammen har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i mindre enn 12 måneder i løpet av de siste seks årene før tidspunktet for uttak fra norsk beskatningsområde, ikke omfattes av reglene om skatteplikt for gevinst og fradrag for tap. Unntaket gjelder imidlertid ikke dersom eiendelen er ervervet kort tid (to år) før uttaket, jf. FSFIN § 9-14-1 tredje ledd.

#### **1.2.6.2 Vurdering**

Uttaksbeskatning etter skatteloven § 9-14 forutsetter m.a.o. at det fysiske driftsmiddelet har befunnet seg innenfor norsk beskatningsområde i minst 12 måneder i løpet av de siste seks årene forut for uttakstidspunktet. Dette innebærer at selskapet må kunne dokumentere, og skattekontoret kontrollere den fysiske eiendelenes historiske tilknytning til Norge over en periode på seks år, dvs. en periode som overstiger oppbevaringstiden for primærdokumentasjon. Problemstillingen forsterkes ytterligere av at skattemyndighetenes kontrolltiltak først kan iverksettes etter at selskapet har levert selvangivelse året etter inntektsåret.

For å kunne dokumentere tilstedeværelse innenfor og utenfor norsk beskatningsområde de siste seks årene forut for uttakstidspunktet, kan fartøyloggen være sentral. Dersom denne er mangelfull, kan interne oversikter/dokumentasjon som grunnlag for løpende inntekts-/kostnadsføring for norsk beskatningsformål også være relevant dokumentasjon i forhold til å kartlegge perioder et driftsmiddel har vært innenfor/utenfor norsk beskatningsområde. Eksempel på sentral dokumentasjon her er salgsdokumentasjon som vil kunne gi et bilde på skattyters aktivitet innenfor norsk beskatningsområde. Dette er primærdokumentasjon etter bokføringsloven som etter lovendringen vil ha redusert oppbevaringstid.

Dette innebærer at den praktiske håndteringen av bestemmelsen i FSFIN § 9-14-1 første og annet ledd vanskeliggjøres betydelig ved at oppbevaringstiden for regnskapsmaterialet reduseres fra ti år til fem år. Unntaket i FSFIN § 9-14-1 er begrunnet med at opparbeidelsen av latente gevinster kan være mer begrenset ved kortvarige oppdrag i Norge. Begrunnelsen for uttaksbeskatning vil i disse tilfellene dermed være svakere. For å avhjelpe de utfordringer som en reduksjon av oppbevaringstiden medfører, foreslår Skattedirektoratet at den perioden driftsmiddelet må være innenfor norsk beskatningsområde reduseres noe. Etter Skattedirektoratets oppfatning vil hensynet bak unntaket fortsatt gjelde, samtidig som en vil ha regnskapsmateriale som kan underbygge en påstand om tilknytning til norsk beskatningsområde.

#### **1.2.6.3 Konklusjon**

Vi foreslår en endring i FSFIN § 9-14-1 andre og tredje ledd slik at krav til tilknytning til norsk beskatningsområde reduseres fra 12 måneder i løpet av seks år, til åtte måneder i løpet av tre år. En slik omlegging vil sannsynligvis lempe på skatteforpliktelsen, og medføre at skattemyndighetene sjeldnere blir møtt med anførselen om at regnskapsmaterialet som ønskes fremlagt ikke lenger

eksisterer som følge av redusert oppbevaringstid.

#### **1.2.6.4 Endring av FSFIN § 9-14-1**

FSFIN § 9-14-1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Gevinst på eiendel som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd a som ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i til sammen minst *åtte* måneder i løpet av de *tre* siste årene forut for tidspunktet som nevnt i skatteloven § 9-14 første ledd første punktum, omfattes ikke av skatteplikten etter § 9-14 første ledd. Det skal likevel leveres oppgave som nevnt i § 9-14-3 første ledd.

(2) Tap på eiendel som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd a som ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i til sammen minst *åtte* måneder i løpet av de *tre* siste årene forut for tidspunktet som nevnt i skatteloven § 9-14 første ledd første punktum, gir ikke rett til fradrag etter skatteloven § 9-14 sjuende ledd.

## **1.3 Merverdiavgiftsloven**

### **1.3.1 Justering av inngående merverdiavgift**

#### **1.3.1.1 Gjeldende rett**

Etter merverdiavgiftsloven § 9-1 (1) skal inngående merverdiavgift på kapitalvarer som er anskaffet, framstilt eller fullført etter 31. desember 2007 ved endret bruk justeres etter §§ 9-2 til 9-5 eller tilbakeføres etter § 9-7. Kapitalvarer er definert i § 9-1 (2) bokstav a og b. Etter merverdiavgiftsloven § 9-4 (2) er justeringsperioden for fast eiendom ti år etter fullføringen.

Særskilte dokumentasjonskrav for anskaffelse og framstilling av kapitalvarer fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 9-1-2. Dokumentasjonen skal oppbevares i ti år etter siste år i justeringsperioden, jf. § 9-1-2 tredje ledd.

Registrering og dokumentasjonsplikt ved bruk av kapitalvarer fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 9-1-3. Dokumentasjonen skal oppbevares i ti år etter siste år i justeringsperioden, jf. § 9-1-3 tredje ledd.

Justeringsretten og -plikten kan overføres ved overdragelse av kapitalvaren. Registrerings- og dokumentasjonsplikten ved overføring av justeringsplikten fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 9-3-3, og registrerings og dokumentasjonsplikten ved overføring av justeringsretten fremgår av merverdiavgiftsforskriften § 9-3-5. Etter disse bestemmelsene skal den krevde dokumentasjonen oppbevares i ti år etter siste år i justeringsperioden, jf. § 9-3-3 femte ledd og § 9-3-5 tredje ledd. Reglene i merverdiavgiftsloven § 9-4 (2) og dokumentasjonsreglene i merverdiavgiftsforskriften innebærer at en næringsdrivende kan måtte oppbevare dokumentasjonen i 20 år (ti år justeringsperiode pluss ti år etterfølgende oppbevaringsplikt).

Reglene om justering av kapitalvarer må ses i sammenheng med reglene om tilbakegående avgiftsoppgjør i merverdiavgiftsloven § 8-6 (1) tredje punktum.

### **1.3.1.2 Formålet med reglene**

#### **Formål med regelen i merverdiavgiftsloven § 9-4 annet ledd**

Justeringsbestemmelsene for kapitalvarer innebærer at inngående merverdiavgift på slike anskaffelser skal justeres opp eller ned dersom tilknytningen mellom kapitalvaren og avgiftspliktig virksomhet endres etter at kapitalvaren er anskaffet/fremstilt. Reglene innebærer at den fradragsberettigede bruken skal vurderes over et lengre tidsrom - justeringsperioden. Formålet med bestemmelsen er at fradragsføringen i størst mulig grad skal reflektere kapitalvarens tilknytning til avgiftspliktig virksomhet over tid, og ikke bare tilknytningen på anskaffelsestidspunktet. Justeringsperioden er ti år for fast eiendom som har vært gjenstand for ny-, på- eller ombygging der inngående mva ved dette utgjør minst kr 100 000. Dette innebærer at den næringsdrivende må oppbevare dokumentasjon for inngående avgift på anskaffelsene i ti år for å dokumentere at en justeringsrett/plikt eksisterer.

#### **Formålet med regelen i merverdiavgiftsloven § 8-6 (tilbakegående avgiftsoppgjør)**

Bestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 8-6 innebærer i utgangspunktet at registrerte avgiftssubjekter gis mulighet til å fradragsføre inngående avgift på anskaffelser som er foretatt inntil tre år før registreringen i Merverdiavgiftsregisteret. Hensikten med regelen er å hindre at avgiftspliktige virksomheter blir belastet merverdiavgift på relevante anskaffelser før registrering. Begrensningen om at det kun er anskaffelser foretatt tre år før registrering som kan fradragsføres etter søknad gjelder ikke kapitalvarer etter § 9-1 annet ledd bokstav b, altså fast eiendom. Her er det ingen tidsbegrensning for tillatelse til å fradragsføre inngående avgift som er påløpt tidligere.

#### **Formål med reglene merverdiavgiftsforskriften**

Formålet med reglene om registrerings- og dokumentasjonsplikt i merverdiavgiftsforskriften §§ 9-1-2, 9-1-3, 9-3-3 og 9-3-5 er å ivareta kontrollhensyn.

### **1.3.1.3 Vurdering og konklusjon**

Skattedirektoratet er av den oppfatning at dersom justeringsreglene for kapitalvaren fast eiendom skal virke etter sin hensikt, må regelen om justeringsperioden på ti år opprettholdes, noe som innebærer at den næringsdrivende må oppbevare dokumentasjonen nevnt i merverdiavgiftsforskriften §§ 9-1-2, 9-1-3, 9-3-3 og 9-3-5 i hele justeringsperioden. Det innebærer også at dokumentasjon for fradragsretten (kjøpsdokumentasjonen/faktura), jf. bokføringsforskriften delkapittel 5-5, må oppbevares i justeringsperioden.

Reglene om justering er relativt nye, og Skattedirektoratet kan ikke se at det er forhold som skulle tilsi at man skal redusere justeringsperioden til f.eks. fem år også for fast eiendom. Justeringsreglene innebærer at den næringsdrivende kan få sin fradragsrett økt eller redusert. En endring av reglene vil derfor være til både gunst og ugunst for den næringsdrivende. For næringsdrivende som har mulighet til å øke fradragsretten sin vil oppbevaringsplikten for å dokumentere dette kravet neppe anses som særlig belastende. Likeledes vil den næringsdrivende som søker om tilbakegående avgiftsoppgjør utover fem år ha en sterk egeninteresse i å kunne dokumentere sitt krav.

Dersom reglene for oppbevaring av regnskapsmateriale som dokumenterer fradragsretten for inngående avgift ved kjøp av kapitalvarer, jf. mval. § 9-1 (2) reduseres til fem år, vil også justeringsperioden måtte reduseres til fem år.

En konsekvens av at oppbevaringstiden for primærdokumentasjon reduseres fra ti til fem år, er at fakturaene som dokumenterer inngående avgift av anskaffelsene påløpt i forbindelse med byggetiltaket kan makuleres før justeringsperioden er ute. Avgiftsbehandlingen vil da ikke kunne



etterkontrolleres for de første årene. Skattedirektoratet mener det derfor er behov for en ny bestemmelse hvor det kreves at kjøpsdokumentasjon (fakturaer) som gjelder inngående merverdiavgift som er påløpt i forbindelse med byggetiltaket i mval § 9-1 (2) b fortsatt må oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt. Slik oppbevaringstid er også nødvendig for at en næringsdrivende skal kunne dokumentere krav om tilbakegående avgiftsoppgjør på bygg utover fem år.

Skattedirektoratet mener det er mest hensiktsmessig å plassere dette unntaket fra bokføringslovens krav til oppbevaring av primærdokumentasjon i bokføringsforskriften § 7-3.

Merverdiavgiftsforskriftens oppbevaringskrav er begrunnet i kontrollhensyn. Vi legger til grunn at bestemmelsene bør harmoneres med bokføringslovens oppbevaringskrav, slik at dokumentasjonen kreves oppbevart i kun fem år etter siste år i justeringsperioden.

#### ***1.3.1.4 Forskriftsendringer***

Bokføringsforskriften § 7-3 nytt fjerde ledd:

*Dokumentasjon av kjøp av kapitalvarer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) pkt. b, skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt.*

Merverdiavgiftsforskriften § 9-1-2 tredje ledd skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i denne paragrafen skal oppbevares i *fem* år etter siste år i justeringsperioden.

Merverdiavgiftsforskriften § 9-1-3 tredje ledd skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i denne paragrafen skal oppbevares i *fem* år etter siste år i justeringsperioden.

Merverdiavgiftsforskriften § 9-3-3 femte ledd skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i denne paragrafen skal oppbevares i *fem* år etter siste år i justeringsperioden. Avtale som nevnt i første og tredje ledd skal oppbevares av både overdrageren og mottakeren.

Merverdiavgiftsforskriften § 9-3-5 tredje ledd skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i denne paragrafen skal oppbevares i *fem* år etter siste år i justeringsperioden. Oppstilling som nevnt i første ledd skal oppbevares av både overdrageren og mottakeren.

### **1.3.2 Merverdiavgiftsloven § 15-10 – transaksjonsoversikt**

#### ***1.3.2.1 Gjeldende rett***

Etter merverdiavgiftsloven § 14-4 kan tilbyder av elektroniske tjenester fra utlandet registreres etter en forenklet registreringsordning. Etter mval § 15-10 (4) skal tilbyder i forenklet registreringsordning føre en transaksjonsoversikt som skal oppbevares i ti år fra utgangen av året transaksjonen er gjennomført.

### **1.3.2.2 Vurdering**

Den forenklete registreringsordningen gjelder avgiftssubjekt som ikke har forretningssted eller hjemsted i merverdiavgiftsområdet. Slike avgiftssubjekt har ikke bokføringsplikt etter bokføringsloven, jf. bokføringsloven § 2 annet ledd annet punktum. Skattedirektoratet legger til grunn at det bør være samme krav til oppbevaring for primærdokumentasjon for slike avgiftssubjekt som for bokføringspliktige avgiftssubjekt.

### **1.3.2.3 Konklusjon**

Det foreslås at transaksjonsoversikten skal oppbevares i fem år fra utgangen av det år transaksjonen er gjennomført.

### **1.3.2.4 Endring av merverdiavgiftsloven § 15-10 fjerde ledd**

Merverdiavgiftsloven § 15-10 fjerde ledd skal lyde:

Tilbyder i forenklet registreringsordning skal føre en oversikt over transaksjoner som omfattes av § 3-30 fjerde og femte ledd. Transaksjonsoversikten skal være tilstrekkelig detaljert til at skattekontoret kan fastslå at merverdiavgiftsberegningen i omsetningsoppgaven er korrekt. Transaksjonsoversikten skal være elektronisk tilgjengelig for skattekontoret innen tre uker etter anmodning. Transaksjonsoversikten skal oppbevares i fem år fra utgangen av det året transaksjonene er gjennomført.

## **1.4 Lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv.**

### **1.4.1 Kompensasjonsloven § 16**

#### **1.4.1.1 Gjeldende rett**

Etter kompensasjonsloven § 16 skal det justeres for kompensert merverdiavgift ved endringer i bruken eller overdragelse av bygg, anlegg eller annen fast eiendom etter anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen. Det pliktes ikke å foreta justeringer mer enn ti år regnet fra utløpet av året anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen er foretatt.

Nærmere regler om justering av kompensert merverdiavgift fremgår av forskrift til kompensasjonsloven § 6. Her fremgår det av bestemmelsens andre ledd at justeringsperioden er ni år regnet fra utløpet av regnskapsåret anskaffelsen, fremstillingen eller utførelsen ble foretatt. Videre viser kompensasjonsforskriften § 6 tredje ledd siste punktum til at merverdiavgiftsforskriftens regler om dokumentasjon ved justering av inngående merverdiavgift for kapitalvarer gjelder så langt de passer.

#### **1.4.1.2 Vurdering**

Hensynet til konkurransevridning overfor private utbyggere og utleiere tilsa innføring av en ordning med tilbakeføring av kompensert merverdiavgift når en kommune eller andre kompensasjonsberettigede overdrar bygg eller anlegg eller annen fast eiendom. Den kompenserte avgiften skal justeres dersom den bruken som lå til grunn for kompensasjonsbeløpet ved anskaffelsen senere blir endret.

Reglene for justering av inngående merverdiavgift og oppbevaringsplikten for dokumentasjon etter kompensasjonsloven henger nøye sammen med merverdiavgiftsloven og

merverdiavgiftsforskriftens regler for justering av kapitalvarer. Kommuner og fylkeskommuner skal dessuten foreta bokføring, spesifikasjon, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger i tråd med bokføringsloven og bokføringsforskriften, jf. forskrift 15.12.2000 nr. 1424 om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) § 2.

#### **1.4.1.3 Konklusjon**

Skattedirektoratet legger derfor til grunn at det ikke er nødvendig å regulere særskilte oppbevaringskrav i kompensasjonsloven, og viser til vurderinger og forslag under pkt. 1.3.1 ovenfor.

## **2 Behov for krav til lenger oppbevaringstid enn fem år for enkelte typer primærdokumentasjon**

### **2.1 Innledning**

I Prop. 1 LS (2013-2014) ble det vist til at det kunne være behov for krav til lenger oppbevaringstid enn fem år for enkelte særlige typer primærdokumentasjon for skatte- og avgiftsformål, samt i forbindelse med tilsynsvirksomhet og bekjempelse av økonomisk kriminalitet. Finansdepartementet er gitt hjemmel i bokføringsloven § 13 femte ledd som lyder:

"Departementet kan i forskrift fastsette krav om lengre oppbevaringstid for nærmere angitte typer primærdokumentasjon enn det som følger av annet ledd når det finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll. Departementet kan i forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsene i annet ledd om oppbevaringssted og oppbevaringstid."

Skattedirektoratet har foretatt en vurdering av bokføringsreglene for å identifisere hvor det foreligger et særlig kontrollbehov for å forskriftsfeste en lenger oppbevaringstid enn fem år. For følgende områder foreslås det en oppbevaringstid på ti år:

- Dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i kunde- og leverandørspesifikasjoner (banker og finansieringsforetak)
- dokumentasjon av balansen
- kontospesifikasjon og kunde-/leverandørspesifikasjon

### **2.2 Kunde- og leverandørspesifikasjoner og tilhørende dokumentasjon - banker og finansieringsforetak**

#### **2.2.1 Innledning**

Kunde- og leverandørspesifikasjoner (kontoutskrifter) fra bank og finansieringsforetak med tilhørende dokumentasjon er ofte helt avgjørende for at skatte- og avgiftsmyndighetene skal kunne avdekke uoppgitte inntekter og øvrig økonomisk kriminalitet. Kontroll saker på området skattekrim og annen økonomisk kriminalitet avsløres ofte ved innhenting av kontoopplysninger fra bankene mv. Skattedirektoratet foreslår at banker og finansieringsforetak pålegges å oppbevare kontoopplysninger, dvs sin kunde- og leverandørspesifikasjon i minst ti år etter regnskapsårets slutt. Det samme gjelder dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i slike spesifikasjoner.

### 2.2.2 Gjeldende rett

Årlig innberetter finansinstitusjoner kundenes innstående og utstående beløp pr. 31.12, samt påløpte renter for foregående år, jf. ligningsloven § 5-3. Hvem som er rapporteringspliktig fremgår av § 5-3-1 i samleforskriften om tredjeparters opplysningsplikt, datert 17.09.2013, nr 1092.

Forskriftens § 5-3-3 gir en oversikt over hva oppgaven over innskuddskonti skal inneholde.

Oppgave over lånekonti fremgår av samme forskrift §§ 5-3-4 til 5-3-8. I tillegg plikter banker og finansieringsforetak å utlevere bankutskrifter og underbilag når skatte- og avgiftsmyndighetene ber om det, jf. ligningsloven § 6-2 og merverdiavgiftsloven § 16-2.

I bokføringsforskriften delkapittel 8-13 er det gitt særskilte regler for finansvirksomhet.

Finansvirksomhet er nærmere avgrenset i § 8-13-1 og omfatter bl.a. banker og finansieringsforetak.

I forskriften § 8-13-2 er det gitt særskilte bestemmelser om hva som kan benyttes som salgsdokument. Videre fremgår det av § 8-13-3 at finansvirksomhet kan benyttes sine fagsystem for å utarbeide kunde- og leverandørspesifikasjoner, jf. bokføringsforskriften § 3-1 nr. 3 og 4. Det er imidlertid ikke gitt særskilte bestemmelser om oppbevaringstid i delkapittel 8-13.

Oppbevaringstiden for spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering og dokumentasjon av bokførte opplysninger følger dermed hovedregelen i bokføringsloven § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 2 og 3.

### 2.2.3 Vurderinger

Opplysninger fra banker og finansieringsforetak spiller en viktig rolle i forbindelse med skatteetatens undersøkelser og kontroll av skattytere. Kontoutskrifter og underbilag avstemmes mot opplysninger i regnskapet, og på den måten kan eventuelle avvik avdekkes. Det forutsettes at innbetalinger fra kunder og utbetalinger til leverandører har gått gjennom bank. Bankopplysninger vurderes også mot opplysninger fra kunder og leverandør. Dokumentasjon av bokførte opplysninger kan dessuten gi opplysninger som ikke fremgår av kontoutskriftene, herunder om mottaker og betaler, i tillegg til opplysninger om hva betalingen gjelder, jf. kid-nummer og opplysninger i kommentarfeltet.

I enkelte tilfeller har foretaket ikke ført regnskap, eller skatteetaten får ikke tilgang til regnskapsmaterialet. Bankopplysninger vil da være ett av de få grunnlag man har for å kunne fastsette skattyters inntekt ved skjønn. Kontoutskrifter gir oversikt over hva skattyteren har mottatt over bank fra sine kunder og hvor mye som er betalt av utgifter og investeringer. Kontoutskrifter og underliggende dokumentasjon er derfor en svært viktig informasjonskilde for etatens kontrollarbeid.

I tillegg til skattemyndighetenes nytte av å ha tilgang til bankopplysninger, vil disse også være sentrale for påtalemyndighetenes straffeforfølgelse. Den største delen av inn- og utbetalinger for kjøp av varer og tjenester foregår i dag via bank. Bankopplysninger gir en god oversikt over vesentlige deler av skattyters økonomiske virksomhet. Disse opplysningene vil derfor gjennom avstemming kunne benyttes for å sjekke regnskapets kvalitet. Man vil da kunne avdekke eventuell underrapportering av inntekter eller overrapportering av kostnader.

Kontoutskrifter fra bank med tilhørende dokumentasjon er i mange saker helt avgjørende for å kunne avdekke skatte- og avgiftsunndragelser. Det å følge pengestrømmer benyttes i større og større grad i all finansiell etterforskning og kontroll. De største skattekrimsaker og andre økokrimsaker avsløres gjerne ved innhenting av kontoopplysninger fra bankene. Det er derfor helt nødvendig at bankene pålegges å oppbevare kontoopplysninger, dvs. deres kunde- og leverandørspesifikasjon i minst ti år slik det er i dag. De bør også oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i slike spesifikasjoner i samme periode. Det antas at alle banker nå oppbevarer slik materiale elektronisk, slik at dette ikke vil være særlig byrdefullt for dem. Bankene har også særskilte samfunnsmessige funksjoner som gjør at det bør kunne stilles slike krav til dem. Kontrollmessig vil det være helt avgjørende at de fortsatt oppbevarer

slikt materiale utover fem år. Det vil da kunne være mulig i f.eks større og alvorlige saker å kunne ta opp endringssaker selv om den bokføringspliktige ikke lenger oppbevarer primærdokumentasjon utover fem år.

En ytterligere forsterkning av bankopplysningers viktighet fikk vi ved endring av skatteloven i 2011. Iht § 6-51 kan fradrag i skatten bare gis for kostander når betaling skjer via bank med mindre betalingen samlet utgjør mindre enn kr 10 000. Reglene om skattemessig tap av fradrag ved kontant betaling gjelder alle kostnader som er pådratt fra 1. januar 2011. Konsekvensen av at fradragsretten bortfaller ved anskaffelse av eiendeler, er at beløpet ikke inngår i eiendelens avskrivningsgrunnlag, og heller ikke i skattemessig inngangsverdi ved senere realisasjon. I henhold til merverdiavgiftsloven § 8-8 kan fradrag for inngående merverdiavgift for kjøp av varer og tjenester over kr 10 000 bare gis når betalingen skjer via bank. Privatpersoner får også erstatomsansvar for kontantbetaling for kjøp av varer og tjenester med mindre betalingen utgjør mindre enn kr 10 000.

Skatteetaten har hatt dialog med med de store bankene for elektronisk utlevering av kontoutskrifter, og for tiden mottar skattekontorene kontoutskrifter i excel-format. Dette bidrar til effektiv analyse og vurdering av opplysninger fra bankene.

Årlige innberetninger som er regulert i ligningsloven § 5-3 er begrenset til innestående og utestående pr 31.12. og påløpte renter i løpet av året. Dette er ikke tilstrekkelig for å få en spesifisert oversikt over løpende transaksjoner som f.eks. salg og kjøp, og for å identifisere betalere og mottaker. Kontoutskrift med tilhørende dokumentasjon gir slik fullstendig oversikt.

Straffeforfølgelse av økonomisk kriminalitet er basert på bevismateriale som er skattyters regnskap og opplysninger fra tredjeperson, herunder opplysninger fra bank. Som tidligere nevnt finnes det ofte ikke regnskap i slike saker, og dermed er opplysninger fra tredjeperson den eneste dokumentasjon av skattyters økonomiske aktiviteter. Bankopplysninger vil være viktig bevis i forhold til straffeskyld, straffutmåling og inndragning dersom det er nødvendig. Det er også grunn til å nevne at det ofte tar lang tid fra et straffbart forhold begås til det oppdages. I tillegg er etterforskning av slike forhold komplisert og tid- og ressurskrevende. Alt dette gjør at det kan gå flere år før påtalemyndighetene kan reise en straffesak vedrørende økonomiske kriminalitet. Dersom bankopplysninger blir destruert etter fem år vil det kunne bli svært vanskelig å bevise mange staffbare forhold, idet det ofte ikke finnes annet bevismateriale.

Også saker som gjelder korrupsjon er tid- og ressurskrevende. Det er ikke unaturlig i slike saker at inn- og utbetalinger går via utlandet og via ett eller flere mellomledd. Det er utfordrende å finne korrekt og fullstendig faktum i foretakets regnskap, da foretaket ofte vil forsøke å skjule spor etter slike forhold. Regnskapet vil dermed ikke kunne gi et korrekt bilde av foretakets økonomiske transaksjoner på dette området. Derfor vil bankopplysninger være viktige bevis for avklaring av fakta.

For bekjempelse av skatte- og avgiftskriminalitet er det derfor svært viktig at banker og finansieringsforetak pålegges å oppbevare kunde- og leverandørspesifikasjoner og tilhørende dokumentasjon i ti år. For skatte- og avgiftsunndragelser er det i dag også en ti års endringsadgang når skattyter ikke har levert korrekt og fullstendig opplysning om vedkommendes inntekts- avgifts- og formuesforhold.

Ti års oppbevaringsplikt er også av stor betydning for forebygging av skatteunndragelser og økonomisk kriminalitet. Foreldelsesfristen for de fleste alvorlige økonomiske forbrytelser er som nevnt ti år. Strafferettslig foreldelsesfrist er viktig for å forebygge økonomisk kriminalitet. Omfanget av kriminaliteten påvirkes blant annet av den opplevde risikoen for å bli oppdaget og hvilke reaksjoner en eventuell oppdagelse vil lede til. Risikoen for at man vil kunne bli møtt med en

reaksjon også når det tar noe tid før forholdet oppdages, virker hemmende på tilbøyeligheten til skatteunndragelser og å begå annen økonomisk kriminalitet. Denne effekten vil avta dersom viktig bevismateriale kan kastes etter fem år.

#### **2.2.4 Konklusjon**

Skattedirektoratet foreslår at det i bokføringsforskriften ny § 8-13-4 reguleres særskilt krav til ti års oppbevaring for kunde- og leverandørspesifikasjoner og dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i slike spesifikasjoner. Bestemmelsen avgrenses til kun å gjelde banker og finansieringsforetak.

#### **2.2.5 Forslag til ny bestemmelse i bokføringsforskriften**

Bokføringsforskriften ny § 8-13-4 skal lyde:

*§ 8-13-4. Oppbevaring*

*Banker og finansieringsforetak skal oppbevare spesifikasjoner som nevnt i 8-13-3 samt dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i slike spesifikasjoner i ti år etter regnskapsårets slutt.*

Hvis det fastsettes ti års oppbevaringstid generelt for kunde- og leverandørspesifikasjoner, jf. forslag i punkt 2.8, foreslås det følgende ordlyd i § 8-13-4:

*§ 8-13-4. Oppbevaring*

*Banker og finansieringsforetak skal oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i spesifikasjoner som nevnt i § 8-13-3 i ti år etter regnskapsårets slutt.*

## **2.3 Langsiktige tilvirkningskontrakter**

### **2.3.1 Innledning**

Kontroll av langsiktige tilvirkningsprosjekter er avhengig av systematisk og ordnet dokumentasjon gjennom hele tilvirkningstiden. Med tilvirkningskontrakt menes kontrakt om å lage gjenstander mv. mot fast pris enten tilvirkeren er eier av objektet frem til levering eller bestilleren fortløpende blir eier.

### **2.3.2 Gjeldende rett**

Kostnader knyttet til tilvirkningskontrakten fradragsføres løpende etter skatteloven § 14-2 (2). Tilvirkningsverdien settes til summen av direkte tilvirkningskostnader som kostnad til råstoffer, halvfabrikata, produksjonsstrøm, brensel og andre hjelpestoffer mv som er brukt direkte i fremstillingen. Verdien av en ikke fullført tilvirkningskontrakt reduserer den tidligere fradragsføringen ved at beløpet inntektsføres og balanseføres som arbeid under utførelse ved periodens slutt, se sktl. § 14-5 (3), jf. nr. 2 bokstav a. Små foretak (jf. regnskapsloven § 1-6) kan avvende inntektsføring av langsiktige tilvirkningskontrakter til kontrakten er fullført, jf. regnskapsloven § 5-12. Formuesverdien av arbeidet for fremmed regning settes til den del av vederlaget som er innvunnet, men ikke mottatt ved årsskiftet.

Tilvirkningskontrakter innen bygg og anlegg og verftsindustri omfattes av reglene om prosjektregnskap, jf. forskrift til bokføringsloven kapittel 8-1. I § 8-1-5 første ledd første punktum er følgende særbestemmelser om oppbevaringsplikt inntatt:

"Prosjektrekningskap som nevnt i § 8-1-4 eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide slike prosjektrekningskap, byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister og ordrelister skal oppbevares i ti år."

Andre tilvirkningskontrakter har i dag ingen slik særbestemmelse om oppbevaring, og fristen for oppbevaring følger derfor hovedregelen i bokføringsloven § 13.

### **2.3.3 Bakgrunn**

Tunge driftsmidler som skip, oljeplattformer, omfattende programvare og eventuell forskningsbasert tilvirkning utvikles/ferdigstilles ofte over flere år. Dette gjelder også arbeid for fremmed regning som utføres etter oppdrag fra andre. I slike saker vil det være naturlig å oppbevare regnskapsmateriale inntil tilvirkningsobjektet blir ferdigstilt og eventuelt levert. Fram til nå har det vært ti års oppbevaring, og det har derfor foreligget dokumentasjon av hele tilvirkningsprosessen da ingen tilvirkningskontrakter antas å gå over lenger tid enn ti år. Dersom det ikke reguleres særskilt oppbevaringstid for slike kontrakter regnskapsmaterialet kunne destruere etter fem år, noe som vil vanskeliggjøre vurdering/kontroll av prosjekter som strekker seg over mer enn fem år.

Kostnader og inntekter i forbindelse med tilvirkningsprosjekter behandles regnskapsmessig og skattemessig ulikt. Regnskapsmessig brukes løpende avregning til inntektsfastsettelse, mens skattemessig er det anledning til å utsette inntektsføringen til kontrakten er sluttført, jf. skattelovens § 14-5, nr. 3. I tillegg er regnskapsmessig definisjon av inntekt/verdifastsettelse ikke sammenfallende med den skattemessige da skattemessig verdifastsettelse av tilvirkningskontrakter ikke tar hensyn til indirekte tilvirkningskostnader. Skattemessig inntektsføring skjer dermed ved realisasjon, mens regnskapsmessig inntektsføring skjer fortløpende i takt med fullføringsgraden. Dette medfører midlertidige forskjeller som påvirker foretakenes skattekostnader/betalbar skatt.

### **2.3.4 Vurdering**

For å kunne se helheten av et langsiktig tilvirkningsprosjekt er det behov for all dokumentasjon som kan belyse hele tilvirkningsprosessen. Prosjektopplysninger vil også være avgjørende ved vurdering av foretakets aktiveringsplikt. I tillegg kan opplysningene komme til nytte for å kunne kontrollere tredjeparter, og da først og fremst underentreprenører. For tilvirkningsprosjekter som går over flere år bør fristen for fem års oppbevaring av regnskapsmaterialet først begynne å løpe når prosjektet er ferdigstilt, dvs. at oppbevaringsplikten bør gjelde fra oppstart til fem år etter prosjektavslutning. Dette vil bidra til at det kan gjennomføres en god etterkontroll av foretakets skatte- og avgiftsmessige vurdering og behandling av tilvirkningsprosjekter.

Langsiktige tilvirkningskontrakter innen bygg og anlegg er et særskilt risikoområde hvor det forekommer betydelige feil og underrapportering. For skatteetatens undersøkelser og kontroll er det viktig at dokumentasjonen for tilvirkningsprosessen blir oppbevart og tilgjengeliggjort for skattemyndighetene ved behov. Uten prosjektopplysninger er det vanskelig å vurdere inntektsføring og verdifastsettelser for tilvirkningskontrakter.

### **2.3.5 Konklusjon**

På bakgrunn av forannevnte foreslår Skattedirektoratet forlenget oppbevaringstid for primærdokumentasjon på langsiktige tilvirkningskontrakter innen bygg og anlegg og verftsindustri, se punkt 4.2.4, krav om prosjektrekningskap, hvor forslag til forskriftsendring er inntatt. Forslaget omfatter dermed ikke utvikling av programvare og forskningsbasert tilvirkning. Skattedirektoratet legger likevel til grunn at forslaget vil fange opp en betydelig andel av de største langsiktige tilvirkningsprosjektene, herunder også typisk anleggsarbeid som arbeid på vei, bane, tunnel samt arbeid med utbygging og vedlikehold av olje- og gassfelt.

## 2.4 Dokumentasjon av balansen

### 2.4.1 Innledning

Regnskapet består av resultat- og balanseregnskap. Resultatregnskapet består av alle foretakets inntekter og kostnader. Dokumentasjonsmengden knyttet til resultatregnskapet er omfattende. Her ligger hovedtyngden av bilag, som salgs- og kjøpsdokumentasjon (fakturaer mv.), og betalingsdokumentasjon (bankbilag mv.).

Balanseregnskapet viser foretakets eiendeler, gjeld og egenkapital. Balansen vises som en statussituasjon ved regnskapsårets slutt, som oftest er pr 31.12. Balansepostene skal dokumenteres, jf. bokføringsloven § 11. Et viktig element for resultatet er de vurderingsprinsipper som er benyttet for balansepostene. Er balansepostene fullstendige, det er reell eksistens bak dem, og de er riktig vurdert, er dette en indikasjon på at resultatet i virksomheten er korrekt. Det er derfor svært viktig at balansepostene er dokumentert og vurdert iht. lover, forskrifter og regnskaps-/revisjonsstandarder. Omfanget av dokumentasjonen er begrenset.

### 2.4.2 Gjeldende rett

Etter bokføringsloven § 11 skal det foreligge dokumentasjon for alle balanseposter med mindre de er ubetydelige. Bestemmelsen gjelder tilsvarende for skattemessige verdier som ikke er dokumentert i øvrige ligningsoppgaver. Dokumentasjonskrav vedørende balanseposter fremgår av bokføringsforskriften kapittel 6, og oppbevaringsplikten er regulert i bokføringsloven § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 3.

### 2.4.3 Vurdering

Balansen reflekterer foretakets finansielle status på balansedagen. Dokumentasjon knyttet til anskaffelse, bruksendring og eventuell realisasjon av langsiktige driftsmidler påvirker regnskapet over lengre perioder. Resultatet i et foretak er netto endring i balansepostene, og dokumentasjon av balansepostene er derfor et viktig element i vurderingen av foretakets regnskap. Flere og flere selskaper oppbevarer dokumentasjon knyttet til balanseposter elektronisk, men fortsatt har mange foretak manuelle dokumentasjonspermer (årsoppgjørspem).

For riktig resultatbedømming er det viktig at tilstedeværelsen av alle balanseposter er dokumentert, og at verdifastsettelsen er riktig. Verdivurdering av balanseførte driftsmidler er viktig. Dette gjelder særlig for driftsmidler/immaterielle verdier hvor avskrivning/nedskrivning foretas ved dokumenterbart varig verdifall, jf. skatteloven § 6-10 nr. 3. Avskrivning/nedskrivning av driftsmidler skal dokumenteres av foretaket.

Foretakets verdivurdering av langsiktige forhold som f.eks. pensjonsforpliktelser er en krevende oppgave. Det er naturlig å innhente aktuarberegning for foretakets pensjonsforpliktelser. Disse aktuarberegningene dokumenterer blant annet bokførte forpliktelser mv.

Verdivurdering av varelager har betydning for kostnadsført vareforbruk. Varetellingslistene vil dokumentere tilstedeværelsen og verdifastsettelsen av varer på lager ved regnskapsårets slutt.

Gevinst- og tapsføring ved avgang (salg) av driftsmidler må baseres på riktige inngangsverdier. Disse verdiene vil finnes i anleggskartoteket.

Driftsmidler som føres som anleggsmidler i balansen bygges gjerne opp over flere



regnskapsperioder, og kan være sammensatt av flere elementer. Videre er det forskjeller mellom skattemessige og regnskapsmessige verdier av driftsmidler. Disse forskjellene tas inn i et forskjellsskjema (RF-11217). Foretaket må kunne dokumentere verdiforskjeller, og disse må oppbevares slik at det er mulig å kontrollere i ettertid. Disse opplysningene er verdifulle når skatteetaten skal vurdere bokførte balanseverdier, og om foretaket har skattemessig fradragsrett for eventuell verdinedgang og tap.

Det er en utfordring å finne korrekte opplysninger vedrørende gevinst-/tapsberegning ved realisasjon av finansielle instrumenter. Uten dokumentasjonen som beholdningsoppgaver vil det for eksempel være nesten umulig å se om fifo-prinsippet (first in first out) er fulgt ved realisasjon. For aksjer som ikke er omfattet av fritaksmetoden vil dette være vesentlig.

Også gjennomgang av egenkapital er et viktig område for skatteetatens kontroll. Egenkapitalen består av innskutt og opptjent kapital. Utdeling (tilbakebetaling) av innskutt egenkapital medfører ikke noen beskatning. Utdeling av opptjent egenkapital skal imidlertid utbyttebeskattes. Egenkapitaltransaksjoner er et område hvor det gjøres mye feil. Det er derfor behov for at også all dokumentasjon som gjelder endringer i egenkapital har utvidet oppbevaringstid.

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at dokumentasjon av balansen, jf. bokføringsloven § 11, er svært nyttig av hensyn til skatte- og avgiftskontroll. Dette gjelder også i vurderingen av tidligere regnskapsår hvor det ikke lenger er oppbevaringsplikt for øvrig primærdokumentasjon. Det foreslås følgelig at dokumentasjon av balansen fortsatt skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsloven § 13 femte ledd.

Skattedirektoratet er innforstått med at oppbevaring av dokumentasjon for balanseposter for mer enn fem år vil kunne oppfattes som en byrde for næringslivet. Det legges likevel til grunn at oppbevaringsplikten vil gjelde en begrenset mengde dokumentasjon som ikke er en integrert del av regnskapsmaterialet for øvrig, og at byrdene for næringslivet derfor vil være begrenset.

#### **2.4.4 Konklusjon**

Skattedirektoratet foreslår at dokumentasjon av balansen skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt.

#### **2.4.5 Forslag til ny bestemmelse i bokføringsforskriften**

Bokføringsforskriften § 7-3 nytt femte ledd skal lyde:

*Dokumentasjon som nevnt i bokføringsloven § 11 skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt.*

## **2.5 Kontospesifikasjon og kunde-/leverandørspesifikasjon**

### **2.5.1 Innledning**

Kontospesifikasjon (hovedbok) er grunnlaget for regnskaps-, lignings- og avgiftsrapporteringer. Nesten alle bokføringspliktige virksomheter fører regnskapet elektronisk. Bokføringspliktige som fører regnskapet elektronisk og som har mer enn 5 millioner i omsetning eksklusive merverdiavgift er forpliktet til å ha bokførte opplysninger elektronisk i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsloven § 13 b og bokføringsforskriften § 7-7 tredje ledd, selv om regnskapsmaterialet overføres til annet medium (papir) for oppbevaring i hele oppbevaringstiden.. Kunde- og leverandørspesifikasjon (reskontro) er en integrert del av regnskapet. Slike

spesifikasjoner gir viktige tredjepartsopplysninger. Kontospesifikasjon og kunde- og leverandørspesifikasjon foreslås oppbevart i ti år.

### **2.5.2 Gjeldende rett**

For hver periode med pliktig regnskapsrapportering, og ikke sjeldnere enn hver fjerde måned, skal den bokføringspliktige være i stand til å kunne utarbeide bl.a. kontospesifikasjon og kunde-/leverandørspesifikasjon, jf. bokføringsloven § 5 første ledd nr. 2, 3 og 4. Oppbevaringstiden for slike spesifikasjoner eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner, er regulert i bokføringsloven § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 2.

### **2.5.3 Vurdering og forslag**

Skatteetatens kontrollvirksomhet baserer seg i stor grad på etterkontroll hvor utgangspunktet ofte er at det er ett til tre år som kontrolleres. Dersom kontrollen avdekker uregelmessigheter, vil kontrollperioden kunne utvides til ti år samsvarende med endringsadgangen etter skatte- og avgiftslovgivningen.

Kontospesifikasjoner er grunnlaget for foretakets rapportering til skatte- og avgiftsmyndighetene. Dersom kontospesifikasjonene blir oppbevart og tilgjengeliggjort under kontrollarbeid, vil det gi etaten mulighet til å få oversikt over foretakets virksomhet i perioden og kunne avstemme de bokførte opplysningene mot innsendte oppgaver til skatte- og avgiftsmyndighetene. Avstemming av kontospesifikasjoner med opplysninger fra bank vil også gi verdifull innsikt i foretakets virksomhet og bokføring.

Slik Skattedirektoratet ser det, vil det være nødvendig å oppbevare grunnlaget for rapporteringene like lenge som rapportene kan bli gjenstand for kontroll. Selv om den underliggende dokumentasjonen (bilagene) er kastet, vil det ha stor betydning for en etterfølgende kontroll at grunnlaget for innrapporteringene finnes. Bl.a. vil det være mulig å kunne etterkontrollere om oppgavene er i samsvar med de regnskapsførte tallene og bokføringen.

På samme måte som informasjon fra banker og finansieringsforetak, vil opplysninger fra kunde- og leverandørspesifikasjonene kunne gi verdifulle kontrollopplysninger. Både mht. kontroll av inntekter og utgående mva og av kostnader og inngående mva er tredjepartsopplysninger som kontoutskrifter fra bank og kunde- og leverandørspesifikasjon viktige kontrollkilder for skatte- og avgiftsmyndighetene. Erfaringsmessig avdekkes mange av de alvorlige skatte- og avgiftsunndragelsene ved at det innhentes kontrollopplysninger fra kunder eller leverandører. Slike opplysninger er derfor ofte helt avgjørende for å kunne avdekke de mest alvorlige tilfellene av grov skattekriminalitet og svart økonomi. Disse opplysningene vil også kunne gi et godt grunnlag for oppbygging av skjønn i de tilfellene hvor det ikke er ført regnskap, eller regnskapet er beheftet med så store mangler at det må settes til side.

Skattedirektoratet mener derfor at det er svært viktig at kunde- og leverandørspesifikasjon, i likhet med kontospesifikasjon, oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt. En oppbevaringstid på fem år kan medføre at skatte- og avgiftsmyndighetene miste muligheten til å avdekke de groveste tilfellene av skatte- og avgiftsunndragelser og den svarte økonomien. Kostnadene ved å oppbevare slike spesifikasjoner for næringslivet antas å være begrenset, samtidig som nytteeffekten for skatte- og avgiftskontrollen vil være stor og ofte helt avgjørende.

### **2.5.4 Konklusjon**

Det foreslås at kontospesifikasjon og kunde- og leverandørspesifikasjon, eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner, skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt.

### 2.5.5 Forslag til ny bestemmelse i bokføringsforskriften

Bokføringsforskriften § 7-3 nytt sjette ledd skal lyde:

*Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 5 første ledd nr. 2, 3 og 4 eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner, skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt.*

## 3 Pålegg om å oppbevare regnskapsmateriale i mer enn fem år

### 3.1 Innledning

Plikt til å oppbevare regnskapsmateriale følger av lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring (bokføringsloven). Minstetiden for oppbevaringsplikten for primærdokumentasjon er fem år etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsloven § 13 annet ledd første punktum, jf. første ledd nr. 1 til 4. Følgende regnskapsmateriale regnes som primærdokumentasjon etter bokføringsloven:

1. årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning og revisjonsberetning,
2. spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 5, eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering,
3. dokumentasjon av bokførte opplysninger og slettede opplysninger, dokumentasjon av kontrollsporet mv. og dokumentasjon av balansen,
4. nummererte brev fra revisor,

Primærdokumentasjon er relevant bevis ved endring av en skatte- og avgiftsfastsattelser.

Redusert oppbevaringsplikt for regnskapsmateriale gjør det vanskelig å avdekke og forfølge skatte- og avgiftskriminalitet hos bokføringspliktige virksomheter etter at femårsfristen for det enkelte regnskapsår er gått ut. For å kunne forfølge alvorlige skatte- og avgiftsunndragelser som gir grunnlag for å endre en tidligere avgjørelse inntil ti år etter inntektsåret eller den aktuelle avgiftstermin, foreslås det at skatte- og avgiftsmyndighetene får hjemmel til å gi pålegg om utvidet oppbevaringsplikt for regnskapsmateriale i enkelte tilfelle. Dermed kan det sikres bevis som kan underbygge skatte- og avgiftsunndragelsen i en senere endringssak.

Innføring av en ordning med å kunne pålegge en oppbevaringsplikt for regnskapsmateriale utover fem år forutsetter at det utarbeides nærmere retningslinjer for skatte- og avgiftsmyndighetenes praktisering av ordningen.

### 3.2 Bakgrunn

Minstetiden for oppbevaringsplikten for primærdokumentasjon etter bokføringsloven § 13 ble ved lov 5. desember 2013 redusert fra ti til fem år etter regnskapsårets slutt. Skatte- og avgiftsmyndighetenes adgang til å foreta endring av skatte- og avgiftsfastsattelsen foreligger derimot inntil ti år etter inntektsåret eller etter utløpet av den aktuelle termin for merverdiavgift. For skatte- og avgiftsmyndighetene arbeid betyr det at relevant regnskapsmateriale kan være slettet, eller at det kan bli slettet, mens kontroll og etterfølgende saksbehandling pågår. Dermed kan grunnlaget for en endringssak i alvorlige skatte- og avgiftsunndragelser bli svekket ved at relevant dokumentasjon som kan styrke eller danne grunnlag for de faktiske sidene i en endringssak ikke

lenger eksisterer. Det forslås derfor at skatte- og avgiftsmyndighetene får adgang til å gi bokføringspliktige pålegg om at primærdokumentasjon ikke kan slettes for inntektsår som det skal iverksettes kontroll for.

Skatteetatens kontrollvirksomhet baserer seg i stor grad på etterkontroller hvor utgangspunktet ofte er at det er ett til tre år som kontrolleres. Avdekker kontrollen uregelmessigheter, kan kontrollperioden bli utvidet til ti år. De relativt få kontrollsakene som går mer enn fem år tilbake i tid har ofte en alvorlig karakter hvor skattyter kan være særlig å bebreide ved å ha unnlatt å gi opplysninger eller gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger for store beløp. Tilgang til regnskapsmateriale i forbindelse med skatte- og avgiftskontroller kan ha avgjørende betydning for muligheten til å avdekke, bevise og straffe grovere skatte- og avgiftsunndragelser. Skal myndighetene kunne endre en tidligere fastsettelse inntil ti år etter inntektsåret forutsetter det at korrekt informasjon om aktuelle forhold kan fremskaffes. Slik informasjon vil for bokføringspliktiges vedkommende ofte være å finne i virksomhetens regnskapsmateriale. Viktig regnskapsmateriale kan gå tapt om bokføringspliktige ikke kan bli pålagt å oppbevare regnskapsmateriale utover minstetiden på fem år i visse tilfeller.

I forarbeidene til lovendringen 5. desember 2013, Prop. 1 LS (2013-2014), uttaler departementet at det vil vurdere om skatte- og avgiftsmyndighetene har tilstrekkelige hjemler til å pålegge lenger oppbevaring enn fem år i forbindelse med påbegynt bokettersyn.

Skatte- og avgiftsmyndighetene har i dag ingen særskilt hjemmel for å pålegge lenger oppbevaringstid av regnskapsmateriale utover lovens minstetid. Så lenge minstetiden for oppbevaring av regnskapsmateriale var sammenfallende med skatte- og avgiftsmyndighetenes endringsadgang på inntil ti år etter den aktuelle termin eller inntektsår har det heller ikke vært stort behov for å kunne gi et slikt pålegg. Dette gjelder særlig fordi skatte- og avgiftsmyndighetene bare unntaksvis og i saker om grov skatte- og avgiftskriminalitet endrer så langt tilbake som ti år. Når minstetiden for oppbevaringsplikten for primærdokumentasjon nå er redusert til fem år, er det ikke lenger slikt samsvar. For skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid betyr det at relevant regnskapsmateriale kan være lovlig slettet selv om adgangen til å foreta endring av skatte- og avgiftsfastsettelsen kan foreligge. Den korte oppbevaringstiden vil også innebære at relevant regnskapsmateriale kan slettes mens kontroll og etterfølgende saksbehandling for aktuelle regnskapsår pågår. Det kan dermed risikeres at dokumentasjon som eventuelt kunne styrke eller danne grunnlag for de faktiske sidene i en påfølgende endringssak og eventuelt rettsak ikke lenger eksisterer. Dette er uheldig i saker med grov skatte- og avgiftskriminalitet, og gir dårlige signaleffekter. Et straffeansvar som foreldes etter ti år får heller ingen reell betydning. Det er derfor behov for at skatte- og avgiftspliktige i visse tilfelle kan bli pålagt å oppbevare primærdokumentasjon utover minstetiden på fem år.

Bestemmelser om pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale utover minstetiden på fem år foreslås tatt inn i ligningsloven § 6-8 og merverdiavgiftsloven § 16-8.

## **3.3 Gjeldende rett**

### **3.3.1 Endringsfrister**

Skatte- og avgiftsmyndighetenes tidsmessige kompetanse til å endre en tidligere fastsettelse følger av ligningsloven kapittel 9 og merverdiavgiftsloven §§ 18-1 og 18-4. I ligningsloven er hovedregelen at en ligningsavgjørelse kan tas opp til endring i inntil ti år etter inntektsåret, jf. ligningsloven § 9-6 nr. 1. Fristen er tre år dersom endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønsmessige fastsetting eller anvendelse av skattelovgivningen, og det faktiske grunnlaget for

den tidligere avgjørelsen ikke var uriktig eller ufullstendig, jf. § 9-6 nr. 2. For endringer til ugunst for skattyteren er fristen to år og gjelder blant annet dersom skattyter ikke har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger mv., jf. § 9-6 nr. 3. Fristreglene i ligningsloven gjelder også når myndighetene fatter vedtak i saker om petroleumsskatt, jf. petroleumsskatteloven § 6 nr. 1 bokstav g, saker om arbeidsgiveravgift, jf. folketrygdloven § 24-3 tredje ledd, saker om artistskatt, jf. artistskatteloven § 12 annet ledd første punktum og saker om svalbardskatt, jf. svalbardskatteloven § 4-3 første ledd og § 4-7. Det er tilstrekkelig at skattyter innen fristens utløp er varslet om at ligningen vil bli tatt opp til endring. Selve endringsvedtaket eller vedtak i klagesak kan treffes etter fristens utløp.

Fristen for å fatte vedtak om merverdiavgift etter merverdiavgiftsloven § 18-1 er ti år etter utløpet av terminen, jf. § 18-1 tredje ledd. Lovens § 18-4 annet ledd har frister for senere omgjøring av vedtak etter § 18-1. Avgiftsmyndighetene har som hovedregel adgang til å omgjøre vedtak til ulempe for avgiftssubjektet i ti år etter utløpet av terminen. Dersom det ikke foreligger nye opplysninger, må varsel om omgjøring sendes innen to år etter at avgiftsfastsettelsen.

Fristene for å fatte vedtak om å korrigere feil i utbetalingen av merverdiavgiftskompensasjon er ti år etter at kompensasjonen ble utbetalt, jf. lov av 12. desember 2003 nr. 108 om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. § 14.

### 3.3.2 Frist for å reise straffesak

Adgangen til å reise straffesak eller avsi straffedom etter bestemmelsene som skattesvik og grovt skattesvik i ligningsloven §§ 12-1 og 12-2 faller bort etter ti år, jf. ligningsloven § 12-3. Fristen regnes fra den straffbare handling foretas. Det vil ofte være ved innleveringen av selvangivelsen.

Adgangen til å reise straffesak i tilfelle av straffbare handlinger/unnlater vedrørende merverdiavgift, foreldes etter straffeloven § 67 som følger:

	Foreldelsesfrist
– mval. § 21-4 første ledd jf. strl. § 270 (strafferamme 3 år):	5 år
– mval. § 21-4 første ledd jf. strl. § 271 (strafferamme 6 år):	10 år
– mval. § 21-4 annet ledd første og annet pkt. (strafferamme 3 mnd.):	2 år
– mval. § 21-4 annet ledd tredje pkt. (strafferamme 3 år):	5 år
– mval. § 21-4 fjerde ledd (strafferamme bøter):	2 år
– mval. § 21-4 femte ledd jf. strl. § 286 annet pkt. (strafferamme 3 år):	5 år
– mval. § 21-4 femte ledd jf. regnskapsloven § 8-5 første ledd annet pkt. (strafferamme 6 år):	10 år

## 3.4 Kontroll

### 3.4.1 Kontrollbestemmelser i ligningsloven og merverdiavgiftsloven

Det er ingen bestemmelser i skatte- og avgiftslovgivningen som gir skatte- og avgiftsmyndighetene hjemmel til å pålegge skatte- og avgiftspliktig en plikt til å oppbevare regnskapsmateriale. Derimot har ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftslovene kapittel 16 enkelte bestemmelser som hjemler adgang for myndighetene å gi pålegg. Dette gjelder pålegg til skatte- og avgiftspliktige og enhver tredjepart om:

- å gi kontrollopplysninger etter ligningsloven §§ 6-1 - 6-4 og merverdiavgiftsloven §§ 16-1 - 16-5,
- pålegg om bokføring etter ligningsloven § 6-6 og merverdiavgiftsloven § 16-7 og

- pålegg om revisjon ligningsloven § 6-7 og merverdiavgiftsloven § 16-8.

Skatte- og avgiftspliktige og tredjepart kan etter ligningsloven §§ 6-1 til 6-4 og merverdiavgiftsloven §§ 16-1 til 16-5 pålegges en generell plikt til å gi kontrollopplysninger som kan være av betydning for skatte- eller avgiftsplikten og kontrollen av denne, uavhengig av hvor opplysningene finnes. Plikten er knyttet til opplysningenes innhold uavhengig av lagringsmedium. Opplysningsplikten omfatter alle måter som opplysninger kan gis på, og plikt til å dokumentere opplysningene omfatter all dokumentasjon som den skatte- og avgiftspliktige faktisk har, uavhengig av om vedkommende er pliktig til å oppbevare slik dokumentasjon. Ved kontrollundersøkelse hos den som plikter å gi opplysninger etter ligningsloven og merverdiavgiftsloven, jf. ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6, skal den opplysningspliktige gi opplysninger som vedkommende plikter å gi ved kontroll etter ligningsloven § 6-1 til § 6-4 og merverdiavgiftsloven §§ 16-1 til § 16-5. Plikten til å dokumentere opplysningene innebærer imidlertid ikke et pålegg om å oppbevare dokumentasjon. Plikten til å oppbevare dokumentasjon følger av andre regler, for eksempel bokføringsregelverket. Ved gjennomsyn av virksomhetens arkiver kan skatte- og avgiftsmyndighetenes foreta kopiering til datalagringsmedium for senere gjennomgang hos den opplysningspliktige eller hos myndighetene, jf. Ligningsloven § 6-5 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-6 annet ledd.

Ved kontroll etter ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6 skal den opplysningspliktige gis rimelig varsel og ha rett til å være til stede og uttale seg, jf. ligningsloven § 3-5. Dette gjelder likevel bare dersom kontrollen kan gjennomføres uten at formålet med denne settes i fare. Pålegg om å gi kontrollopplysninger kan påklages etter reglene ligningsloven § 3-6 når den skatte- eller avgiftspliktige mener at det ikke er plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget.

### **3.4.2 Kontrollbestemmelser i folketrygdloven**

Kontroll av arbeidsgiveravgift er regulert i folketrygdloven § 24-4, og kan gjennomføres av skattekontoret, skatteoppkreveren og Riksrevisjonen. Myndighetene kan føre kontroll med at arbeidsgivere og andre sender meldinger og beregner arbeidsgiveravgift i samsvar med gjeldende bestemmelser. Arbeidsgiver plikter på anmodning å gi fullstendige opplysninger om forhold som kontrollmyndighetene finner er av betydning for fastsettelse av arbeidsgiveravgift og avgiftsgrunnlaget etter folketrygdloven § 24-3 annet og tredje ledd. Etter § 24-4 annet ledd kan det kreves fremlagt regnskaper med bilag, kontrakter, korrespondanse og andre dokumenter av betydning for kontrollen. Det er presisert at med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter, og at pliktene også omfattes elektroniske programmer og programsystemer.

### **3.4.3 Kontrollbestemmelser i skattebetalingsloven**

Skatteoppkreveren skal føre kontroll med arbeidsgivere og andre som etter skattebetalingsloven har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, jf. skattebetalingsloven § 5-13. Skatteoppkreveren eller den offentlige myndighet som har fullmakt fra skatteoppkreveren, kan foreta bokettersyn hos den som plikter å foreta trekk, og kan herunder kreve fremlagt trekkpålegg og andre dokumenter og regnskapsmateriale som har betydning for kontrollen. Det er presisert at med dokumenter menes også elektronisk lagrede dokumenter, og at pliktene også omfattes elektroniske programmer og programsystemer.

### **3.4.4 Forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll**

Forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll gir nærmere regler for gjennomføring av kontrollen. Forskriften gjelder når Skattedirektoratet, skattekontoret eller skatteoppkreveren foretar kontroll som nevnt i ligningsloven §§ 6-1 til 6-5, merverdiavgiftsloven §§ 16-1 til 16-6, folketrygdloven § 24-4 og skattebetalingsloven § 5-13. Forskriften gjelder også når

annen offentlig myndighet har fått fullmakt til å foreta kontroll etter bestemmelsene nevnt foran. For skatteoppkreverne er myndighet til å kopiere elektronisk arkiv begrenset til de skatteoppkreverne Skattedirektoratet godkjenner.

Forskriften § 5 bestemmer at tilgangen til kopier som kontrollmyndighetene har tatt av elektroniske arkiv skal lukkes senest når endelig rapport om kontroll er ferdigstilt. Når tilgangen er lukket, skal kontrollmyndighetene ikke kjøre søk eller foreta annen gjennomgang av kopien av det elektroniske arkivet. Tilgangen til elektroniske arkiv kan åpnes igjen for å bekrefte eller avkrefte opplysninger fra opplysningspliktige, for å verifisere tidligere uttrukne data eller hvis saksbehandlingen viser at det er behov for ytterligere opplysninger eller dokumentasjon. Ved gjenåpning skal opplysningspliktige underrettes. Forskriften § 10 har bestemmelser om sletting. Sletting skal skje på en slik måte at en rekonstruksjon av dataene ikke er praktisk mulig. En representant for virksomheten kan kreve å være tilstede ved slettingen. Kopier av elektroniske arkiv skal senest slettes når saken er endelig avgjort. Saken ansees som endelig avgjort når frist for endring og søksmålsfristen er utløpt, eller når det foreligger rettskraftig dom, og kravet er betalt.

## 3.5 Vurdering

### 3.5.1 Rettslig grunnlag

Det foreslås at bestemmelse om pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale utover bokføringslovens minstetid tas inn i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven. Behovet for å gi slikt pålegg vil som hovedregel oppstå i forbindelse med skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid.

Etter ligningsloven kan kontroller foretas overfor dem som er selvangivelsespliktig, jf. ligningsloven § 6-1 jf. § 4-2, og enhver tredjepart etter ligningsloven § 6-2. Etter merverdiavgiftsloven § 16-1 kan kontroller foretas overfor avgiftssubjektet, den som er ansvarlig for merverdiavgift ved innførsel av varer, tilbyder i forenklet registreringsordning, samt den som er pålagt bokføringsplikt etter bokføringsloven § 2 tredje ledd og enhver tredjepart etter merverdiavgiftsloven § 16-2. Skatteoppkreveren skal føre kontroll med arbeidsgivere og andre som etter skattebetalingsloven har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, jf. skattebetalingsloven § 5-13.

Adgangen til å gi pålegg om oppbevaring av regnskapsmaterialet utover lovens minstekrav bør derfor begrenses til de som er bokføringspliktige.

### 3.5.2 Hvilket organ skal ha myndighet til å gi pålegg om lenger oppbevaringsplikt

Myndighet til å pålegge lenger oppbevaringstid enn fem år etter ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven foreslås lagt til skattekontoret. Hensynet til likebehandling og organisering av arbeidet med pålegget tilsier at dette er den mest hensiktsmessige løsningen. Finner skatteoppkreveren grunnlag for å gi slikt pålegg, kan de anmode skattekontoret om å gjøre dette i forbindelse med arbeidsgiverkontroll.

### 3.5.3 Vilkår for å kunne pålegge utvidet oppbevaringsplikt

#### 3.5.3.1 Kontroll hos den opplysningspliktige, jf. ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6

Det foreslås at skatte- og avgiftsmyndigheten får adgang til å pålegge lenger oppbevaringstid av regnskapsmateriale når det skal iverksettes kontroll hos den opplysningspliktige etter ligningsloven

## § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6.

I dag skjer utvelgelse av kontrollobjekter som tas ut til slik kontrollundersøkelse hovedsakelig ut fra en risikovurdering for skatte- og avgiftsunndragelser og kontroller gjennomføres normalt ikke uten at det foreligger mistanke om skatte- og avgiftsunndragelser. Ofte vil det foreligge mistanke eller indikasjoner/kjennskap til mulige skatte- og avgiftsunndragelser hos kontrollobjekter som det planlegges kontrollundersøkelse hos i medhold av ligningsloven § 6-5 og merverdiavgiftsloven § 16-6. Dersom regnskapsmaterialet kan bli lovlig slettet etter at kontroll er varslet og mens påfølgende saksbehandling med varsel, endringsvedtak og eventuell klage og rettssak pågår, kan det medføre at viktige bevis kan gå tapt. Ved oppstart av en kontroll vil en ikke alltid vite hva som avdekkes og hvilken dokumentasjon som vil være relevant i den senere endringsaken. Saken kan også utvikle seg annerledes enn den opprinnelig ble vurdert. Det må også påregnes en utstrakt korrespondanse med virksomheten, herunder innhenting av mer klargjørende faktum fra regnskapsdokumentasjon, før rapport fra bokettersynet kan ferdigstille. Deretter vil virksomhetens tilsvarende svar til rapporten, klage etc. kunne foranledige behov for ytterligere regnskapsinformasjon. Denne prosessen kan strekke seg over år, særlig når det involverer internasjonale forhold. Dersom regnskapsmateriale i mellomtiden kan slettes, vil viktig regnskapsmateriale ha gått tapt og det vil kanskje ikke være mulig i ettertid å avdekke hva som faktisk har skjedd med mindre det kan gis pålegg om at regnskapsmateriale skal oppbevares utover minstetiden.

I den grad skatte- og avgiftsmyndighetene har kopiert hele regnskapsmaterialet i medhold av ligningsloven § 6-5 nr. 2 og merverdiavgiftsloven § 16-6 annet ledd, vil derimot behovet for å gi slikt pålegg ikke være til stede. I disse tilfellene skal riktignok tilgangen til kopier av det elektroniske arkivet lukkes senest når endelig rapport om kontroll er ferdigstilt og det kan ikke lenger foretas søk mv. i arkivet. Arkivet kan imidlertid åpnes igjen for å få bekreftet eller avkreftet opplysninger fra den opplysningspliktige for å få verifisert tidligere uttrukne data eller hvis saksbehandlingen viser at det er behov for ytterligere opplysninger eller dokumentasjon, jf. forskrift 8. mars 2013 nr. 258 om gjennomføring av skatte- og avgiftskontroll § 5. Kopier av elektroniske arkiv vil kunne oppbevares til saken er endelig avgjort.

Forutsetningen for å gi pålegg om lenger oppbevaringsplikt, må være at iverksettelse av kontrollen er nært forestående. Det må fremgå av pålegget at regnskapsmateriale for inntil fem år tilbake i tid regnet fra 1.1. i varslingsåret skal oppbevares inntil saken er endelig avgjort eller myndighetene gir beskjed om at regnskapsmaterialet kan slettes. Det foreslås at pålegget skal gis skriftlig. Er kontrollen ikke forhåndsvarslet, gis pålegget samtidig med igangsettingen av kontrollen. I enkelte tilfelle vil det være behov for å gi pålegg senere. Det kan f.eks. være der en i forbindelse med en iverksatt kontroll for de siste 2-3 årene blir oppmerksom på at det kan være skatte- og avgiftsunndragelser for år som ikke omfattes av den planlagte kontrollperioden, og kontrollen for disse årene ikke kan bli iverksatt før regnskapet lovlig kan slettes.

Før pålegg gis er det viktig at myndighetene foretar en forholdsmessighetsvurdering hvor den regnskapspliktiges byrder med å oppbevare regnskapet i mer enn fem år veies opp mot nytten av at regnskapsmaterialet oppbevares utover fem år for kontrollformål. Det bør ikke automatisk pålegges lenger oppbevaringsplikt enn lovens hovedregel. Der det er mulig, bør det vurderes om pålegget kan begrenses i tid og omfang.

Når pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale er gitt, vil skatte- og avgiftsmyndighetenes håndtering av regnskapsmaterialet følge de ordinære kontrollreglene i ligningsloven og merverdiavgiftsloven med tilhørende forskrifter og rutiner.

### **3.5.3.2 Kontroll i medhold av ligningsloven §§ 6-1 til 6-4 og merverdiavgiftsloven §§ 16-1 til 16-5**

Skatte- og avgiftsmyndighetene vil også ha behov for å kunne pålegge lenger oppbevaringsplikt for



regnskapsmateriale når de skatte- og avgiftspliktige og tredjepart pålegges å gi innsyn i, legge frem, sammenstille, utlevere eller sende inn kontrollopplysninger i medhold av ligningsloven §§ 6-1 til 6-4 og merverdiavgiftsloven §§ 16-1 til 16-5. Ved kontroll av opplysninger gitt i selvangivelsen for et inntektsår kan skatte- og avgiftsmyndighetene få grunn til å utvide kontrollen til flere andre inntektsår. I slike saker kan det derfor være behov for å belyse saken ytterligere gjennom å innhente regnskapsmateriale for tidligere år. Ofte vil ikke saksbehandler vite nøyaktig hva en skal be om av opplysninger og hvordan saken vil utvikle seg. Det vil dermed være en stor fordel for kontrollarbeidet at regnskapsmaterialet kan pålegges oppbevart utover minstetiden på fem år. Det foreslås derfor at skatte- og avgiftsmyndighetene også i disse kontrolltilfellene kan pålegge at regnskapsmateriale skal oppbevares utover minstetiden på fem år slik at regnskapsmateriale ikke kan slettes før saken er undersøkt nærmere.

Grunnlag for utvidelse av kontrollen kan være at en ønsker å vurdere en transaksjonsrekke i sammenheng (og ikke bare enkeltransaksjoner isolert) for å kunne vurdere den skattemessige betydningen. En annen kan være at saken er komplisert med internprising- og allokeringsspørsmål hvor det er behov for å se om prinsipper er håndtert konsistent over tid. Det samme kan være aktuelt med oppdrag som strekker seg over flere år og hvor det benyttes fullført kontrakts metode. I disse tilfellene vil hensikten med kontrollen være å avklare om det kan foreligge en skatte- eller avgiftsunndragelse. Det er derfor vanskelig å sette som vilkår at det foreligger en mistanke om skatte- og avgiftsunndragelse. Ordningen bør imidlertid benyttes med varsomhet. Blant annet bør det være påkrevd for å kunne vurdere flere år i sammenheng og at det er grunn til å anta at det dreier seg om betydelige beløp dersom skatte- og avgiftsunndragelser foreligger. Det foreslås at pålegget skal gis skriftlig.

#### **3.5.4 Virkning av pålegget og av at dette ikke følges**

Når det gis pålegg om oppbevaringstid av regnskapsmateriale utover minstetiden på fem år innebærer forslaget at regnskapsmaterialet for de aktuelle regnskapsårene pålegget gjelder skal oppbevares inntil saken er endelig avgjort. Den opplysningspliktige vil være pliktig til å oppbevare regnskapsmateriale for disse årene på samme måte som regnskapsmateriale innenfor minstetiden. Konsekvensene av at pålegget ikke følges, vil være at det foreligger grunnlag for skjønnsfastsettelse av inntekt og avgift. Forholdet kan politianmeldes. Overtredelser av regnskapsbestemmelser straffes etter regnskapsloven § 8-5, bokføringsloven § 15 eller straffeloven § 286. Dersom den opplysningspliktige ikke oppbevarer regnskapsmaterialet i tråd med pålegget, vil også straffebestemmelsen i ligningsloven § 12-1 nr. 1 bokstav d om skattesvik få anvendelse, dvs. den som forsettlig eller grovt uaktsomt på annen måte vesentlig overtrer bestemmelser gitt i eller i medhold av denne lov. Tilsvarende kommer straffebestemmelsen i merverdiavgiftsloven § 21-4 (2) til anvendelse.

Det foreslås ingen reaksjon utover det som følger av gjeldende rett dersom den skatte- og avgiftspliktige eller tredjepart ikke følger pålegget om å oppbevare regnskapsmateriale.

#### **3.5.5 Saksbehandlingsregler**

Det er de generelle saksbehandlingsreglene i den lov som hjemler pålegg om lenger oppbevaringstid for regnskapsmaterialet som skal følges. Det innebærer at forvaltningslovens regler gjelder utfyllende for pålegg etter merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven, mens ligningslovens gjelder for pålegg gitt i medhold av denne loven.

Det foreslås at pålegges skal rettes til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til styret.

### 3.5.5.1 Klageadgang

Ligningsloven § 3-6 har regler om klage over pålegg. Etter bestemmelsen nr. 1 første punktum kan den som får pålegg om å gi opplysninger eller medvirke til kontroll etter § 4-12 eller kapittel 6, klage over pålegget dersom han mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget. I annet punktum er det bestemt at tilsvarende gjelder den som får pålegg om bokføring etter § 6-6.

På samme måte foreslås det at den som får pålegg om å oppbevare regnskapsmateriale kan klage over pålegget dersom han mener at han ikke har plikt til å etterkomme pålegget. Det foreslås at bestemmelsen i ligningsloven § 3-6 får tilsvarende anvendelse på merverdiavgiftsområdet, se forslag til merverdiavgiftsloven § 15-12 tredje ledd.

## 3.6 Forslag til endringer i lignings-, merverdiavgifts- og skattebetalingsloven

Ny ligningslov § 6-7 skal lyde:

*§ 6-7 Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale i mer enn fem år*

- 1. Ligningsmyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge bokføringspliktig som omfattes av § 4-2 nr.1 å oppbevare regnskapsmateriale etter lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring § 13 første ledd nr. 1. til 4 mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.*
- 2. Pålegg etter nr. 1 rettes til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til styret.*

Nåværende §§ 6-7 til 6-10, blir §§ 6-8 til 6-11.

Ligningsloven § 3-6 første ledd annet punktum skal lyde:

*Tilsvarende gjelder den som får pålegg etter §§ 6-6 og 6-7.*

Ny merverdiavgiftslov § 16-8 skal lyde:

*§ 16-8 Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale i mer enn fem år*

- (1) Avgiftsmyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge bokføringspliktige som plikter å sende oppgave over omsetning mv. etter denne lov eller i henhold til bestemmelser gitt med hjemmel i denne lov å oppbevare regnskapsmateriale etter lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.*
- (2) Pålegg etter nr. 1 rettes til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til styret og sendes hvert medlem.*
- (3) Ligningsloven § 3-6 om klage over pålegg skal gjelde tilsvarende for klage over pålegg om oppbevaringsplikt for regnskapsmateriale utover minstetiden på fem år.*

Ny skattebetalingslov § 5-13 b skal lyde:

### *§ 5-13 b Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale i mer enn fem år*

*(1) Skattekontoret kan i forbindelse med kontroll pålegge arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, å oppbevare regnskapsmateriale etter lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.*

*(2) Pålegg etter nr. 1 rettes til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til styret og sendes hvert medlem.*

Nåværende § 5-13 b blir ny § 5-13 c.

§ 5-15 første ledd skal lyde:

Den som får pålegg etter § 5-13 a, 5-13 b eller 5-14, kan klage over pålegges dersom vedkommende mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget.

## **4 Oppbevaringskrav som ikke berøres direkte av lovendringen**

### **4.1 Innledning**

Lovendringen om redusert oppbevaringstid berører ikke særlige krav til oppbevaringstid som er gitt i andre lover og forskrifter.

Skattedirektoratet har foretatt en vurdering av aktuelle bestemmelser i annen lovgivning som fastsetter krav om oppbevaringstid for regnskapsmateriale som overstiger fem år. Dette gjelder:

- forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring (bokføringsforskriften)
- forskrift 15. desember 2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften)
- forskrift 21. desember 2007 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)
- ligningsloven og forskrifter til ligningsloven

Det foreslås at de fleste bestemmelsene endres, slik at oppbevaringskravet reduseres fra ti til fem år, mens noen bestemmelser foreslås videreført.

### **4.2 Bokføringsforskriften**

#### **4.2.1 § 7-2 – Fortegnelse over sikkerhetskopiering**

##### **4.2.1.1 Gjeldende rett**

Elektronisk regnskapsmateriale skal sikkerhetskopieres, jf. bokføringsforskriften § 7-2 første ledd. Sikkerhetskopien skal oppbevares i samsvar med bokføringsloven § 13 og § 13b, jf. § 7-2 femte ledd. Det skal foreligge en fortegnelse over regnskapsmateriale som er sikkerhetskopiert, hvor ofte

sikkerhetskopiering gjennomføres og hvor originalen og sikkerhetskopien oppbevares. Fortegnelsen skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt, jf. § 7-2 fjerde ledd.

#### **4.2.1.2 Vurdering og konklusjon**

Oppbevaringstiden for sikkerhetskopi av regnskapsmaterialet vil etter lovendringen på samme måte som for originalen være fem år. Skattedirektoratet legger til grunn at fortegnelse over regnskapsmateriale som er sikkerhetskopiert skal følge samme krav til oppbevaring som sikkerhetskopien.

#### **4.2.1.3 Endring av bokføringsforskriften § 7-2 fjerde ledd**

Bokføringsforskriften § 7-2 fjerde ledd skal lyde:

Det skal foreligge en fortegnelse over regnskapsmateriale som er sikkerhetskopiert, hvor ofte sikkerhetskopiering gjennomføres og hvor originalen og sikkerhetskopien oppbevares. Fortegnelsen skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

### **4.2.2 § 7-3 tredje ledd – Timebestillinger**

#### **4.2.2.1 Gjeldende rett**

Bokføringspliktige som utfører tjenester etter timebestilling, skal dokumentere de bestilte timene. Dokumentasjonen skal bl.a. omfatte tidspunkt for utførelsen av tjenesten, kundens navn og så vidt mulig hvem som skal utføre tjenesten, jf. bokføringsforskriften § 5-15. For bokføringspliktige som driver frisørvirksomhet og skjønnhetspleie skal også behandlingstype registreres, jf. bokføringsforskriften § 8-3-3. Dokumentasjon av timebestillinger skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt, jf. bokføringsforskriften § 7-3 tredje ledd.

#### **4.2.2.2 Vurdering og konklusjon**

Kravet til å dokumentere timebestillinger gjelder blant annet leger, tannleger, veterinærer, fysioterapeuter, psykologer, frisører og skjønnhetspleiere. Leger, tannleger og veterinærer har hatt plikt til å dokumentere timebestillinger siden 1. januar 1984, mens frisører og skjønnhetspleiere har hatt dette kravet siden 1. januar 1998. Kravet til å dokumentere timebestillinger ble utvidet til å gjelde generelt ved forskrift 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger § 2-1, senere erstattet av bokføringsforskriften.

Et hovedformål med kravet om å registrere timebestillinger er å kunne dokumentere og etterkontrollere fullstendigheten av inntektene. Ved hjelp av registreringene i timebestillingsystemet vil det være mulig å sannsynliggjøre om omsetningen i pliktig regnskapsrapportering som næringsoppgave og omsetningsoppgave er korrekt. Kravet til å dokumentere hvem som skal utføre tjenesten kom inn i forskriften med virkning fra 1. januar 2014. Før dette tidspunktet var dette bare et krav for bransjen frisørvirksomhet og skjønnhetspleie, jf. § 8-3-3. Når det er registrert hvem som skal utføre tjenesten i timebestillingsystemet er det også mulig å benytte det som verktøy for kontroll av lønnsrapportering, skattetrekk og arbeidsgiveravgift.

Timebestillinger er ikke å anse som primærdokumentasjon etter bokføringsloven, men det er regulert særskilt oppbevaringstid på ti år i forskriften. Skattedirektoratet legger til grunn at oppbevaring av timebestillingene gjør det mulig å etterkontrollere skatte- og avgiftsrapportering, uavhengig av om øvrig regnskapsmateriale oppbevares i kun fem år. Timebestillingene er derfor et effektivt middel for å kunne kontrollere omsetning og lønnsrapportering. Skattedirektoratet finner

likevel at dokumentasjon for timebestiller ikke bør ha lengre oppbevaringstid enn primærdokumentasjon etter bokføringsloven § 13 annet ledd. Det foreslås følgelig at oppbevaringstiden for timebestillinger nedsettes til fem år.

#### **4.2.2.3 Endring av bokføringsforskriften § 7-3 tredje ledd**

Bokføringsforskriften § 7-3 tredje ledd skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i § 5-15 skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

### **4.2.3 § 7-6 – Beskrivelse for lukking av regnskapsperioder**

#### **4.2.3.1 Gjeldende rett**

Bokføringspliktige kan velge mellom å oppbevare spesifikasjoner over pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 5, eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å utarbeide spesifikasjoner over pliktig regnskapsrapportering, jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 2.

Dersom den bokføringspliktige velger å oppbevare bokførte opplysninger som er nødvendig for å utarbeide spesifikasjoner, skal regnskapsperiodene lukkes innen de fristene som følger av bokføringsloven § 7 annet ledd. Det skal da også foreligge en beskrivelse av regnskapssystemets funksjonalitet for lukking av regnskapsperioder. Det vises til bokføringsforskriften § 7-6 første og annet ledd. Beskrivelsen skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt.

#### **4.2.3.2 Vurdering og konklusjon**

Skattedirektoratet legger til grunn at det ikke er behov for å oppbevare beskrivelsen for lukking av regnskapssystemet lenger enn de bokførte opplysningene som er nødvendig for å utarbeide spesifikasjoner over pliktig regnskapsrapportering. Det foreslås følgelig at oppbevaringskravet for beskrivelse for lukking av regnskapsperioder reduseres til fem år.

#### **4.2.3.3 Endring av bokføringsforskriften § 7-6 annet ledd**

Bokføringsforskriften § 7-6 annet ledd skal lyde:

Det skal foreligge en beskrivelse av regnskapssystemets funksjonalitet for lukking av regnskapsperioder, herunder hvordan lukkingen gir betryggende sikring mot endring eller sletting av bokførte opplysninger. Beskrivelsen skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

### **4.2.4 Delkapittel 8-1 – Bygge og anleggsvirksomhet**

#### **4.2.4.1 Gjeldende rett**

Bokføringspliktige som utfører arbeid for egen eller andres regning innen bygge- og anleggsvirksomhet og verftsindustri skal oppbevare følgende regnskapsmateriale i ti år, jf. bokføringsforskriften § 8-1-5:

- Prosjektregnskap eller bokførte opplysninger som er nødvendig for å utarbeide slikt prosjektregnskap
- byggekontrakter med anbud/kalkyler
- tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister
- ordrelister

#### **4.2.4.2 Vurdering og konklusjon**

Kravene i bokføringsforskriften delkapittel 8-1 er i hovedsak en videreføring av forskrift 8. januar 1986 nr. 4 om føring av særregnskaper for arbeid under utførelse for andre og for egen regning i bygge- og anleggsvirksomhet. Forskriften var i hovedsak fastsatt av hensyn til skatte- og avgiftskontroll.

Bestemmelsene innebærer for det første et krav om å føre prosjektrekskap for alle prosjekt der anbudspris eller anslått omsetningsverdi overstiger kr 300 000 eksklusive merverdiavgift. Dette er et krav om en særskilt spesifisering av bokførte opplysninger, og er etter sin art primærdokumentasjon. Videre er det i forskriften fastsatt særskilte oppbevaringskrav for ulike typer sekundærdokumentasjon, som kontrakter, tegninger etc. Oppbevaringspliktig sekundærdokumentasjon, jf. bokføringsloven § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 5 til 8, skal oppbevares i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. Sekundærdokumentasjon som nevnt i bokføringsforskriften § 8-1-5 skal likevel oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt.

Skattedirektoratet har vurdert om oppbevaringskravet på ti år bør videreføres. Når det gjelder prosjektrekskapet er det som nevnt en spesifisering av bokførte opplysninger. Krav til oppbevaring i ti år medfører i praksis at alle bokførte opplysninger som skal med i prosjektrekskapet må oppbevares, enten elektronisk eller i form av produserte spesifikasjoner. Oppbevaringstiden for dokumentasjonen for de enkelte postene i prosjektrekskapet følger imidlertid lovens hovedregel. Med mindre det settes et særskilt oppbevaringskrav for bygge- og anleggsbransjen, vil det kun være plikt til å oppbevare primærdokumentasjonen i fem år.

Skattedirektoratet vurderer det slik, at oppbevaring av prosjektrekskap og øvrig regnskapsmateriale som er regulert i forskriften kan dekke viktige kontrollbehov, ikke bare ved kontroll av den enkelte bokføringspliktiges virksomhet, men også for å kunne kontrollere tredjeparter, og da først og fremst underentreprenører. Det er fortsatt store kontrollmessige utfordringer i bygge- og anleggsbransjen, herunder kontroll av svart avlønning og fiktiv fakturering. Dette taler for å videreføre kravet til ti års oppbevaring for denne bransjen, både når det gjelder regnskapsmateriale som nevnt i § 8-1-5 og øvrig regnskapsmateriale der oppbevaringstiden er regulert i bokføringsloven § 13 annet ledd.

Skattedirektoratet har likevel kommet til at det kun bør foreslås en utvidet oppbevaringstid knyttet til prosjektrekskapet og tilhørende dokumentasjon, og at dette begrenses til fem år etter at prosjektet er ferdigstilt. Det vises også til nærmere vurderinger i punkt. 2.3 langsiktige tilvirkningskontrakter. Forslaget innebærer for det første en reduksjon i oppbevaringstid for prosjektrekskapet (spesifikasjonen), som i dag skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt. Forslaget innebærer også at de fleste virksomheter innen bygge- og anleggsbransjen vil få redusert oppbevaringstid generelt, sammenlignet med dagens regler. Så lenge prosjektet ikke går over et årsskifte, vil oppbevaringstiden følge lovens hovedregel på fem år. For langsiktige tilvirkningskontrakter som ikke går over lengre tid enn fem år, vil oppbevaringstiden knyttet til primærdokumentasjon som nevnt i bokføringsloven § 13 første ledd nr. 3 bli mellom seks og ti år. Det samme gjelder dokumentasjon som nevnt i bokføringsforskriften § 8-1-5. I sin ytterste konsekvens, dvs. når anleggstiden overstiger fem år, vil oppbevaringstiden kunne overstige ti år. Skattedirektoratet antar likevel at det forekommer sjelden at oppdragstiden overstiger fem år, og foreslår følgelig ikke å regulere slike tilfeller særskilt.

Oppbevaringsplikten i bokføringsforskriften knyttet til byggekontrakter med tilbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister og ordrelister gjelder for alle prosjekter, også prosjekter som er under grensen for plikten til å utarbeide prosjektrekskap.

Skattedirektoratet foreslår å videreføre denne oppbevaringsplikten, dog begrenset til fem år etter at prosjektet er ferdigstilt.

#### **4.2.4.3 Endring av bokføringsforskriften § 8-1-5**

Bokføringsforskriften § 8-1-5 første ledd skal lyde:

Prosjektregnskap som nevnt i § 8-1-4 eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide slike prosjektregnskap skal oppbevares i *fem* år etter at *prosjektet er ferdigstilt. Det samme gjelder dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i prosjektregnskapet, samt byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister og ordrelister. I tillegg skal opprinnelige timelister på papir oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt, eventuelt skannet for elektronisk oppbevaring, selv om timelistene er overført til andre media for oppbevaring i hele oppbevaringsperioden. Oppbevaringsplikten etter annet punktum gjelder ikke dersom følgende vilkår er oppfylt:*

1. den bokføringspliktige har revisjonsplikt, jf. revisorloven § 2-1 annet og tredje ledd,
2. det er ikke tatt forbehold i revisjonsberetning for foregående regnskapsår om at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, jf. revisorloven § 5-6 sjette ledd, eller med hensyn til om ledelsen har sørget for en ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, jf. revisorloven § 5-6 fjerde ledd nr. 3, og
3. den bokføringspliktige etter 8-1-1 har ikke mottatt bokføringspålegg i medhold av ligningsloven, merverdiavgiftsloven eller skattebetalingsloven i løpet av de foregående 18 måneder for brudd på forskriften § 3-1 første ledd nr. 9, § 5-6 eller § 8-1-2.

## **4.2.5 Delkapittel 8-2 – Taxinæring**

### **4.2.5.1 Gjeldende rett**

Bokføringspliktige som driver税金æring skal dokumenteres kontantomsetningen ved bruk av skiftlapper, jf. bokføringsforskriften § 8-2-2 første ledd. Nærmere krav til skiftlappens innhold er regulert i annet ledd. I tredje ledd er det stilt særskilte dokumentasjonskrav for tilfeller hvor skiftlappsystemet er ute av drift. Dokumentasjon som nevnt i § 8-2-2 skal oppbevares i ti år, jf. § 8-2-3.

### **4.2.5.2 Vurdering og konklusjon**

Oppbevaringskravet i bokføringsforskriften gjelder skiftlapper samt særskilte oppbevaringskrav når skiftlappsystemet er ute av drift. Når det gjelder skiftdata bemerkes at drosjesentraler fra inntektsåret 2013 har fått plikt til å gi opplysninger fra skiftlappen til ligningsmyndighetene for alle løyvehavere som er tilsluttet sentralen, jf. ligningsloven § 5-5 nr. 7, og samleforskrift om tredjeparters opplysningsplikt av 17. september 2013 nr. 1092 §§ 5-5-60 til 5-5-65. Dette innebærer at akkumulerte tall fra skiftlappene og kjørte og besatte kilometer skal med på den årlige oppgaven til ligningsmyndighetene.

Det kan likevel være behov for å etterkontrollere disse dataene. Det vises i den forbindelse til at det har vært avdekket store skatte- og avgiftsunndragelser i税金æringen de senere årene.

Krav til å dokumentere hver enkelt transaksjon følger av bokføringsforskriften § 5-3-2.

Oppbevaringen av dokumentasjon på transaksjonsnivå følger dermed lovens hovedregel på fem år. Skattedirektoratet foreslår ikke et særskilt oppbevaringskrav for primærdokumentasjon for denne bransjen og legger til grunn at oppbevaring av skiftlapper mv. etter forskriften § 8-2-2 bør ha samme oppbevaringstid som øvrig primærdokumentasjon.

#### **4.2.5.3 Endring av bokføringsforskriften § 8-2-3**

Bokføringsforskriften § 8-2-3 skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i § 8-2-2 skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

### **4.2.6 Delkapittel 8-6 - Hoteller mv.**

#### **4.2.6.1 Gjeldende rett**

Merverdiavgiftsforskriften §§ 5-5-1 og 5-5-2 omhandler regler for fordeling av vederlaget på høy og redusert sats ved overnatting med hel- og halvpensjon samt overnatting med frokost. Det fremgår av bokføringsforskriften § 8-6-5 at kalkyle som benyttes ved fordeling av bruttopensjonsprisen skal oppbevares i ti år. Det samme gjelder kalkyle over frokostverdien.

#### **4.2.6.2 Vurdering og konklusjon**

Kalkylen skal underbygge rett fordeling av vederlaget på høy og redusert sats. Skattedirektoratet legger til grunn at det ikke er særskilt behov for at kalkylen skal oppbevares lengre enn det som gjelder for dokumentasjonen av tilhørende salgstransaksjoner.

#### **4.2.6.3 Endring av bokføringsforskriften § 8-6-5**

Bokføringsforskriften § 8-6-5 skal lyde:

Benyttes kalkyle som grunnlag ved fordelingen av bruttopensjonsprisen, skal kalkylen oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt. Det samme gjelder for kalkyle over frokostverdien.

### **4.2.7 Delkapittel 8-8 - Utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport**

#### **4.2.7.1 Gjeldende rett**

Utenlandske foretak på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, skal kunne fremlegge en oppstilling som viser hvilke kostnader som inngår i fordelingen av indirekte kostnader, samt anvendte fordelingsnøkler, jf. § 8-8-4. Sammen med oppstillingen skal det være en forklaring på de anvendte fordelingsprinsipper, herunder hvordan belastninger og godskrivinger er fordelt mellom de enkelte selskapsenheter og/eller foretak med interessefelleskap. Dokumentasjonen skal oppbevares i ti år, jf. § 8-8-5.

Reglene i bokføringsforskriften delkapittel 8-8 er i stor grad en videreføring av forskrift 29. januar 1988 nr. 117 om regnskapsføring for utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport. Forskriften var fastsatt av hensyn til skatte- og avgiftskontroll.



#### **4.2.7.2 Vurdering og konklusjon**

Skattedirektoratet viser til at det i pkt. 4.5.1 er foreslått å videreføre kravet til ti års oppbevaring for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer, jf. ligningsloven § 4-12 nr. 2 og forskrift 7.12.2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer § 16. Skattedirektoratet legger til grunn at dokumentasjonskravet i bokføringsforskriften § 8-8-4 for en stor del er sammenfallende med dokumentasjonskravet i ligningsloven, dog uten de unntakene som følger ligningsloven § 4-12 nr. 3 og forskrift nr. 1369 § 1. Som nevnt er bestemmelsene i bokføringsforskriften en videreføring av en forskrift fra 1988. Det ble da vurdert å være et særlig behov for dokumentasjon for bokføringspliktige på norsk sokkel. Skattedirektoratet mener derfor at alle som omfattes av kravet til å oppbevare dokumentasjon etter § 8-8-5 bør oppbevare dokumentasjonen like lenge, uavhengig av om de omfattes av dokumentasjonskravet i forskrift nr. 1369 til ligningsloven. Skattedirektoratet foreslår derfor ingen endring av bokføringsforskriften § 8-8-5.

### **4.2.8 Delkapittel 8-9 - Petroleumsutvinning og rørledningstransport**

#### **4.2.8.1 Innledning og sammendrag**

Bokføringspliktige som driver petroleumsutvinning og rørledningstransport skal oppbevare regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 i minst 15 år etter utløpet av vedkommende inntektsår.

Skattedirektoratet har i brev 19.3.2014 bedt Oljeskattekontoret vurdere om det behov for å opprettholde kravet til oppbevaringstid på 15 år, eventuelt hvor lenge regnskapsmaterialet må oppbevares hvis oppbevaringstiden skal endres. Skattedirektoratet ba også om at oljeskattekontorets tilbakemelding inneholdt en beskrivelse av hvilke regler i petroleumslovgivningen som bygger på at oppbevaringstiden for regnskapsmaterialet er lengre enn fem år.

Oljeskattekontoret mener at det er behov for å opprettholde kravet til 15 års oppbevaring for virksomheter som driver petroleumsutvinning og rørledningstransport. Det er vist til flere særtrekk ved denne bransjen som begrunner et slikt oppbevaringskrav, herunder den lange tidsperioden fra de første utgiftene påløper til feltet er kommet i produksjon, og de særskilte skattereglene som gjelder på dette området. Det faktum at det er betydelige kostnader og inntekter knyttet til denne næringen spesielt, er en ytterligere begrunnelse for at særkravet til oppbevaringstid bør opprettholdes. Skattedirektoratet slutter seg til Oljeskattekontorets vurderinger og konklusjon, og foreslår ingen endring i bokføringsforskriften § 8-9-4. Oljeskattekontorets vurderinger følger nedenfor.

#### **4.2.8.2 Gjeldende rett**

Bokføringsforskriftens § 8-9-4 fastsetter en oppbevaringsplikt på 15 år for bokføringspliktige som driver utvinning av undersjøiske petroleumsforekomster eller rørledningstransport i de områder som er nevnt i petroleumsskatteloven § 1.

#### **4.2.8.3 Oljeskattekontorets vurdering**

##### **Bakgrunn**

Den 22. desember 2008 sendte Finansdepartementet ut på høring spørsmålet om endring av kravet til oppbevaringstid som da var ti år for all primærdokumentasjon i regnskapet.

Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening (NARF) la i sitt høringsvar datert 26. mars 2009 sterk vekt på kostnadselementet ved oppbevaringsplikten. Man hevdet at kostnadene var mellom 1,3 og 3,14 milliarder kroner over en femårsperiode, og at oppbevaringskravet for de fem siste årene ikke kunne forsvares av den tilstøtende nytten. Man fremholdt videre at "...Vi vil for ordens skyld presisere at vi mener varsel om kontroll mv må medføre at oppbevaringstiden forlenges inntil kontroll er gjennomført og spørsmålet om videre oppfølging er avgjort...".

Forholdet ble senest omtalt i merknadene til Prop. 1 LS (2013-2014) hvor Finansdepartementet fremhever følgende i punkt "19 Oppbevaringstiden for primærdokumentasjon i bokføringsloven";

"...Undersøkelsene til Rambøll og Perduco tilsier etter departementets oppfatning isolert sett at den samlede besparelsen som en halvering av oppbevaringsplikten for regnskapsdokumentasjon vil innebære for næringslivet vil være moderat. Som omtalt i kapittelet om nytten ved primærdokumentasjon eldre enn 5 år, vil en halvering av oppbevaringstiden for primærdokumentasjon kunne ha negative konsekvenser for skattekontroll samt for mulighetene til å bekjempe økonomisk kriminalitet. Departementet har etter en samlet vurdering likevel kommet til at det må legges mest vekt på at næringslivet opplever kravet om 10 års oppbevaringstid for primærdokumentasjon som en betydelig administrativ byrde. Departementet foreslår derfor at det generelle minstekravet til oppbevaringstid for primærdokumentasjon i bokføringsloven reduseres fra 10 år til 5 år. Departementet mener det vil kunne være behov for krav til lengre oppbevaringstid enn 5 år for enkelte særlige typer primærdokumentasjon for skatte og avgiftskontrollformål, samt i forbindelse med bekjempelse av økonomisk kriminalitet og annen tilsynsvirksomhet. Det foreslås derfor at departementet gis hjemmel til å fastsette lengre oppbevaringstid for bestemte typer dokumentasjon dersom dette finnes nødvendig av hensyn til pliktig regnskapsrapportering eller skatte- og avgiftskontroll.

Departementet vil vurdere om Skatteetaten og politiet har tilstrekkelige hjemler til å pålegge lengre oppbevaring enn 5 år i forbindelse med påbegynt bokettersyn eller etterforskning i straffesak. Departementet vil også vurdere behovet for tilpasninger i tilstøtende regelverk som bygger på at oppbevaringstiden for primærdokumentasjon er lengre enn 5 år, samt behovet for overgangsregler...."

Når oppbevaringstiden i bokføringslovens § 13, 2. ledd nå endres fra ti til fem år, oppstår spørsmålet om det er særskilte forhold i petroleumslovgivningen som tilsier en annen oppbevaringstid enn for øvrige selskaper.

### **Oppbevaringstid**

Petroleumsskatteloven har enkelte særbestemmelser, de viktigste kan oppsummeres som følger; Skattesats: 27 % (ordinær) + 51 % (særskatt) = 78 %.

- Det beregnes renter på fremførbare underskudd oppstått fra og med inntektsåret 2002.
- Skatteverdien av direkte og indirekte utgifter (unntatt finansutgifter) til undersøkelse etter petroleumsforekomster kan kreves utbetalt fra staten såfremt den ikke kan avregnes i annen sokkelinntekt.
- Avskrivning av driftsmidler på sokkelen over 6 år.
- I tillegg til ordinære avskrivninger, gis det et ekstra fradrag i særskatten knyttet til sokkelinvesteringer (friinntekt). Størrelsen på dette ekstra fradraget samt tidsperioden dette gis over har variert over tid. F.eks. er det for driftsmidler ervervet før 1987 en særregel der friinntekt beregnes med 1,75 % over 15 år fra og med året etter at driftsmidlet er påbegynt avskrevet. Avskrivning kan først påbegynnes når det tas i bruk. Grunnet lang tid fra kostnader oppstår til felt tas i bruk, er dette fortsatt

- relevant for enkelte selskaper.
- Særskilt rentebegrensningsregel knyttet til særskattepliktig inntekt.
- Ved opphør av særskattepliktig virksomhet kan skatteverdien av eventuelt udekket akkumulert underskudd kreves utbetalt fra staten.

Skatteinntekter fra særskattepliktige selskaper utgjør en vesentlig del av de samlede skatteinntektene. I perioden 1975 til 2012 er det, omregnet til 2012-kroner, samlet utlignet 3 197 milliarder kroner.

I 2012 ble det gjennomført 186 fravikelser som medførte et inntektstillegg i særskatt på 2,6 milliarder kroner. Tilsvarende tall for 2011 var 266 fravikelser med inntektstillegg i særskatt på 1,9 milliarder kroner.

Et viktig særtrekk ved utvinning av olje og gass er den lange tidsperioden fra de første utgiftene påløper til feltet er kommet i produksjon. Dette, kombinert med betydelige kostnadsstørrelser, øker behovet for å kunne gå flere år tilbake i tid. Ligningsarbeidet ved Oljeskattekontoret domineres av tunge faktumavklaringer og problemstillinger som går over flere år. Sakene omfatter store beløp med komplisert faktum, og mange saker går videre i rettssystemet eller ender som "Mutual Agreement Procedure-saker". Erfaringsmessig kan det dermed ta lang tid før enkeltsaker er rettskraftige og endelig avklart. Det har vist seg at forhistorie og tidligere praksis har vært viktig i flere store saker. Muligheten til å kunne gå tilbake i tid er derfor avgjørende for å kunne opprettholde en tilfredsstillende kontroll.

Også de spesielle skattereglene for næringen referert innledningsvis øker behovet for å opprettholde dagens oppbevaringsplikt på 15 år. Dette gjelder bl.a. den særskilte ordningen med utbetalinger knyttet til ubenyttet underskudd ved opphør av virksomhet. Dette er i motsetning til øvrige foretak hvor underskudd bortfaller ved opphør av virksomhet.

Departementet fremholder i merknadene til Prop. 1 LS (2013-2014) at næringslivet opplever kravet om ti års oppbevaringstid som en betydelig byrde, og at man derfor foreslår å endre oppbevaringstiden for primærdokumentasjon til fem år. At ti års oppbevaringsplikt er arbeidskrevende og kostnadstyngende er bl.a. fremhevet av NARF i sin høringsuttalelse. Oljeskattekontoret er oppmerksom på at det er knyttet kostnader til oppbevaringskravet på 15 år. Dette er ett av flere kostnadselementer knyttet til å drive virksomhet på sokkelen. Hensyntatt den store betydning selskapene har, er det vår vurdering at sparte kostnader ved redusert oppbevaringstid ikke forsvarer den reduserte kontrollmulighet dette medfører.

Det kan stilles spørsmål ved om en mulighet til å pålegge forlenget oppbevaringstid f.eks. i tilknytning til varsler/bokettersyn kan muliggjøre en reduksjon av oppbevaringsperioden på 15 år. Oljeskattekontoret vurderer en slik ordning svært vanskelig å praktisere. Det er til enhver tid et betydelig antall varsler som er sendt selskapene. Både for selskapene og Oljeskattekontoret vil en vurdering av hvilken dokumentasjon som må beholdes og hvilken som kan kastes være svært vanskelig å praktisere og kan skape unødige diskusjoner ved ligningsendringer tilbake i tid.

#### **4.2.8.4 Konklusjon**

Den generelle oppbevaringstiden for primærdokumentasjon er redusert fra ti til fem år. For selskap som omfattes av petroleumsskatteloven § 1 jf. § 5 er oppbevaringstiden 15 år. Det er Oljeskattekontorets syn at oppbevaringstiden fortsatt bør være 15 år for sistnevnte selskaper.

Arbeidet ved Oljeskattekontoret domineres av tunge faktumavklaringer og problemstillinger som

går over flere år. En endring av oppbevaringstiden kan i vesentlig grad forverre kontorets muligheter til å forfølge aktuelle problemstillinger tilbake i tid. En mulighet til å pålegge forlenget oppbevaringstid ved varsler/bokettersyn vil etter kontorets syn være vanskelig å praktisere både for kontoret og selskapene, og kan medføre unødige diskusjoner i tilknytning til informasjonsinnhenting.

Skattedirektoratet foreslår derfor ingen endring i bokføringsforskriften § 8-9-4 slik at oppbevaringstiden for selskap som omfattes av petroleumsskatteloven § 1 jf. § 5 fortsatt blir 15 år.

## **4.2.9 Delkapittel 8-10 – Videreforhandlere av brukte varer mv.**

### **4.2.9.1 Gjeldende rett**

Delkapittel 8-10 gjelder videreforhandlere av brukte varer, kunstverk, samleobjekter eller antikviteter og som benytter avansen som beregningsgrunnlag for utgående merverdiavgift, jf. merverdiavgiftsloven § 4-5.

I bokføringsforskriften § 8-10-2 er det fastsatt særskilte krav til å spesifisere kjøp og salg. Spesifikasjonen skal oppbevares i ti år etter at siste gjenstand som inngår i spesifikasjonen er solgt, jf. § 8-10-7. I § 8-10-5 og 8-10-6 er det særskilte krav om hjelpekonto, hjelpebøker mv. knyttet til samlede innkjøp og salg. Dokumentasjonen skal oppbevares i ti år, jf. § 8-10-7.

### **4.2.9.2 Vurdering og konklusjon**

Skattedirektoratet legger til grunn at de særskilte dokumentasjonskravene i delkapittel 8-10 bør følge samme krav til oppbevaringstid som primærdokumentasjon, jf. bokføringsloven § 13 annet ledd.

### **4.2.9.3 Endring av bokføringsforskriften § 8-10-7**

Bokføringsforskriften § 8-10-7 skal lyde:

Spesifikasjon av kjøp og salg som nevnt i § 8-10-2 skal oppbevares i *fem år* etter at siste gjenstand som inngår i spesifikasjonen er solgt. Dokumentasjon som nevnt i § 8-10-5 og § 8-10-6 skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

## **4.2.10 Delkapittel 8-11 – Veldedige og allmennyttige institusjoner og organisasjoner**

### **4.2.10.1 Gjeldende rett**

Ved salg av varer til betydelig overpris, jf. mval. § 3-12 første ledd bokstav b, skal inntakskost dokumenteres ved salgsdokument, erklæring fra giver eller lignende, jf. bokføringsforskriften § 8-11-2. Dokumentasjonen skal oppbevares i ti år, jf. § 8-11-3.

Omsetning fra veldedig og allmennyttige institusjoner av bl.a. varer til betydelig overpris er unntatt fra merverdiavgiftsloven. Hva som regnes som varer til betydelig overpris er nærmere avgrenset i merverdiavgiftsforskriften § 3-12-2.

#### **4.2.10.2 Vurdering og konklusjon**

Veldedige og allmenntilnyttige institusjoner og organisasjoner vil regelmessig motta gjenstander som gaver. Det er derfor regulert særlige dokumentasjonskrav for slike tilfeller. Skattedirektoratet legger til grunn at det særskilte dokumentasjonskravet i delkapittel 8-11 bør følge samme krav til oppbevaringstid som annen primærdokumentasjon, jf. bokføringsloven § 13 annet ledd.

#### **4.2.10.3 Endring av bokføringsforskriften § 8-11-3**

Bokføringsforskriften § 8-11-3 skal lyde:

Dokumentasjon av inntakskost, jf. § 8-11-2 skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

### **4.3 Merverdiavgiftsforskriften**

#### **4.3.1 Oppbevaring av dokumentasjon for avgiftsfri omsetning**

##### **4.3.1.1 Gjeldende rett**

Dokumentasjon for at vilkårene for avgiftsfri omsetning etter merverdiavgiftsloven kapittel 6 er oppfylt fremgår av merverdiavgiftsforskriften kapittel 6. Etter forskriftens § 6-35-1, annet ledd skal dokumentasjon som kreves for det enkelte fritak oppbevares i samsvar med bestemmelsene i bokføringsloven. Oppbevaringsfristen i bokføringsloven § 13 er fem år. Forskrift av 17.12.2008 til lov om toll og vareførsel (tollforskriften) § 4-12 har imidlertid bestemmelse om ti års oppbevaring av fortollingsdokumenter, utførselstillatelser og dokumenter vedrørende disponering over ufortollede varer.

##### **4.3.1.2 Vurdering og konklusjon**

Merverdiavgiftsloven kapittel 6 regulerer omsetning som av ulike årsaker er fritatt for merverdiavgift. Merverdiavgiftsforskriften kapittel 6 regulerer nærmere vilkår for fritakene, herunder dokumentasjonsplikt for de ulike fritakene. Dokumentasjon som viser at vilkårene for at fritakene er oppfylt, anses som primærdokumentasjon som skal oppbevares i samsvar med bokføringsloven § 13 annet ledd jf. første ledd nr. 3. Skattedirektoratet kan ikke se det er behov for annen frist enn den som fremgår av hovedreglene for oppbevaringstid for primærdokumentasjon i bokføringsloven. Det foreslås derfor ingen endring i reglene dokumentasjonsplikt i merverdiavgiftsforskriften § 6-35-1. Dette medfører at oppbevaringstiden for dokumentasjon som ikke er omfattet av tollforskriften § 4-12 vil bli redusert fra ti til fem år.

## 4.4 Skattebetalingsforskriften

### 4.4.1 Oppbevaring av lønningsregnskap/lønningsliste for arbeidsgiver som ikke har bokføringsplikt

#### 4.4.1.1 Gjeldende rett

Arbeidsgivere som ikke er bokføringspliktige skal oppbevare lønningsregnskap/lønningsliste i ti år etter inntektsårets slutt, jf. skattebetalingsforskriften § 5-11-2 tiende ledd.

#### 4.4.1.2 Vurdering og konklusjon

Arbeidsgiver som har bokføringsplikt etter bokføringsloven, plikter å føre lønningsregnskap som tilfredsstiller kravene i bokføringsloven med forskrift, jf. skattebetalingsforskriften § 5-11-1. Krav til dokumentasjon av lønn følger av bokføringsforskriften § 5-6. Oppbevaringstiden for slik dokumentasjon følger av bokføringsloven § 13 annet ledd og bokføringsforskriften § 7-3 første ledd. Skattedirektoratet har ikke foreslått et særskilt oppbevaringskrav for lønnsdokumentasjon. Lønnsdokumentasjon skal dermed som hovedregel oppbevares i fem år, jf. lov 13. desember 2013 nr. 121.

Arbeidsgivere som ikke har bokføringsplikt skal føre lønningsregnskap eller lønningsliste etter skattebetalingsforskriften § 5-11-2. Skattedirektoratet kan ikke se at det er behov for lengre oppbevaringstid for lønningsregnskap/lønningsliste for ikke bokføringspliktige arbeidsgivere enn for bokføringspliktige arbeidsgivere. Det foreslås følgelig at oppbevaringstiden etter skattebetalingsforskriften § 5-11-2 tiende ledd settes til fem år.

#### 4.4.1.3 Endring av skattebetalingsforskriften § 5-11-2 tiende ledd

Skattebetalingsforskriften § 5-11-2 tiende ledd skal lyde:

Dokumentasjonen skal oppbevares i Norge i *fem år* etter inntektsårets slutt.

## 4.5 Ligningsloven

### 4.5.1 Ligningsloven § 4-12 nr. 2 og forskrift 7.12.2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer (Transfer Pricing)

#### 4.5.1.1 Innledning og sammendrag

I Finansdepartementets brev av 28.1.2014, avsnitt I og II, vises det til at Skattedirektoratet i rapport av 10. juni 2008 har ment at det vil være behov for konsekvensjusteringer vedrørende dokumentasjonskrav knyttet til prising av transaksjoner mellom nærstående parter, samt at det kan være særlige behov for lengre oppbevaringstid for konserninterne overføringer og selskapets dokumentasjon i forbindelse med internprising. Skattedirektoratet er fremdeles av den oppfatning at det er formålstjenlig med en lengre oppbevaringsplikt for primærdokumentasjonen etter bokføringsloven i forbindelse med kontrollerte transaksjoner, men anser at behovet kan dekkes gjennom den særskilte dokumentasjonsplikten etter ligningsloven. I forbindelse med forestående revisjon av dokumentasjonsreglene, herunder Skattedirektoratets retningslinjer, vil det bli gitt ytterligere spesifiseringer av gjeldende krav etter ligningsloven § 4-12. Skattedirektoratet foreslår

derfor ingen særskilte oppbevaringskrav på dette området, men kun at oppbevaringskravet på ti år i ligningsloven § 4-12 nr. 2 og forskrift nr. 1369 § 16 opprettholdes. Skattedirektoratet har i sin vurdering lagt til grunn at slik dokumentasjon vil være påkrevd i forbindelse med i internprissaker og spesielt Mutual Agreement Procedure (MAP). I tillegg vil transaksjonene gjelde store beløp. Det er dessuten få foretak som er omfattet av dokumentasjonsplikten.

Skattedirektoratet understreker at det vil foreligge særlig oppbevaringsplikt for enkelte typer primærdokumentasjon etter bokføringsloven som en del av den særlige dokumentasjonsplikten for kontrollerte transaksjoner etter ligningsloven § 4-12.

#### **4.5.1.2 Gjeldende rett**

Ligningsloven § 4-12 nr. 1 regulerer krav til å levere særskilt oppgave over art og omfang av transaksjoner og mellomværende med nærstående selskaper eller innretninger. Ligningsloven § 4-12 nr. 2 omhandler krav til dokumentasjon som skal underbygge opplysningene i selvangivelse med vedlegg (herunder RF 1123). Dokumentasjonen skal kunne fremlegges etter krav fra ligningsmyndighetene. Bestemmelsen lyder:

2. Selskap eller innretning som nevnt i nr. 1 skal utarbeide skriftlig dokumentasjon som gir grunnlag for å vurdere om priser og vilkår i deres transaksjoner og mellomværender med nærstående selskaper og innretninger samsvarer med det som ville vært fastsatt i transaksjoner og mellomværender inngått mellom uavhengige parter under sammenlignbare forhold og omstendigheter. Dokumentasjonen skal legges fram, utleveres eller sendes innen 45 dager etter krav fra ligningsmyndighetene, og skal oppbevares av den dokumentasjonspliktige i minst 10 år etter utgangen av inntektsåret.

I forskrift 07.12.2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer er det gitt nærmere bestemmelser om denne dokumentasjonsplikten.

Dokumentasjonen skal inneholde:

- Opplysninger om foretaket, konsernet og virksomheten, jf. forskriften § 4
- Opplysninger om finansielle forhold, jf. forskriften § 5
- Opplysninger om art og omfang av kontrollerte transaksjoner, jf. forskriften § 6
- Funksjonsanalyse, jf. forskriften § 7
- Særlige opplysninger om sentralisert tjenesteyting, jf. forskriften § 8
- Særlige opplysninger om immaterielle verdier, jf. forskriften § 9
- Opplysninger om valg og anvendelse av prisingsmetode, jf. forskriften § 10
- Sammenlignbarhetsanalyse, jf. forskriften § 11 (kan på visse vilkår unnlates)
- Opplysninger om avtaler mv., jf. forskriften § 12
- Oversikt over typer av uvesentlige transaksjoner, jf. forskriften § 13

Det følger av forskriften § 16 at dokumentasjonen skal oppbevares i minst ti år etter utgangen av inntektsåret, jf. ligningsloven § 4-12 nr. 2.

#### **4.5.1.3 Vurdering og konklusjon**

Den sterkt økende veksten i verdenshandelen de seneste årene og stadig stigende grad av konserndannelse har gjort internprising til et av de viktigste internasjonale skattespørsmålene. Med internprising menes prisfastsettelsen ved transaksjoner mellom skattytere som er knyttet til hverandre gjennom forskjellige former for interessefelleskap. Fastsettelsen av internpriser har stor betydning ved beskatningen, ettersom den fastsatte prisen påvirker den skattepliktige inntekten. For eksempel kan beskatningen flyttes fra et selskap til et annet ved å øke eller redusere prisen på en

vare som selges eller en tjeneste som ytes mellom selskapene.

OECD har hatt økende fokus på internprising gjennom BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) og reviderte OECD Guidelines. Tilsvarende fokus er det også i de ulike medlemslandene i OECD herunder Norge. Dette ledet frem til at Norge implementerte særskilte oppgave- og dokumentasjonspliktreger i 2007 og 2008.

Skattedirektoratet vil trekke frem og vurdere følgende momenter knyttet til dokumentasjonsplikten etter ligningsloven § 4-12, jf. forskrift nr. 1369:

- a) Dokumentasjon vil være påkrevet i forbindelse med Mutual Agreement Procedure (MAP)
- b) Konserninterne transaksjoner kan gjelde store beløp
- c) De oppgavepliktige er profesjonelle aktører
- d) Antall dokumentasjonspliktige foretak vil være begrenset

#### **a) Mutual Agreement Procedure (MAP)**

Dokumentasjonen som utarbeides i ett land har ikke kun betydning for dette lands forhold men også for utenlandske forhold når transaksjonsmotparten er hjemmehørende i utlandet. Dersom det foretas en inntektsøkning i utlandet vedrørende transaksjoner med et norsk foretak, vil det norske foretak kunne be om korresponderende retting. Såfremt Norge for eksempel ikke innrømmer korresponderende retting, kan foretaket anmode om MAP iht. OECD Modellavtalen artikkel 25. Det vil si at norske myndigheter må kunne be om dokumentasjon for den perioden den utenlandske inntektsøkningen vedrører. Internprisingskontroller og MAP-saker kan være tidskrevende. Dette kan bety at inntektsøkninger som det forhandles om i MAP-saker kan være av eldre dato blant annet pga. ulike regler om endringsfrister i andre land.

#### **b) Konserninterne transaksjoner kan gjelde store beløp**

Den særskilte dokumentasjonsplikten for kontrollerte transaksjoner gjelder hovedsakelig foretak som er en del av et større internasjonalt konsern med kontrollerte transaksjoner over ti millioner kroner eller mellomværende over 25 millioner kroner. I tillegg tilsier erfaringer fra internprisingskontroller at det kan være snakk om betydelig beløp i inntektsendringer vedrørende kontrollerte transaksjoner. For perioden 2009 til 2012 var det inntektsendringer på tilsammen over 40 milliarder kroner vedrørende internprisingskontroller.

#### **c) De oppgavepliktige er profesjonelle aktører**

Småkonsern er unntatt fra dokumentasjonsplikten. Dvs. at det kun er store internasjonale konsern som rammes av dokumentasjonsplikten. Disse konsernene anses ikke å ha utfordringer eller større omkostninger med å oppfylle oppbevaringsplikten. Ofte vil det foreligge konsernrutiner for å håndtere forskjellige dokumentasjonskrav i forskjellige land.

#### **d) Antall dokumentasjonspliktige foretak vil være begrenset**

Det faktum at småkonsern er unntatt fra dokumentasjonsplikten tilsier også at antall dokumentasjonspliktige er begrenset. I tillegg gjelder dokumentasjonskravene kun for foretak med kontrollerte transaksjoner over ti millioner kroner.

På bakgrunn av ovenstående foreslår Skattedirektoratet at det ikke gjøres endringer i kravet til oppbevaringstid i ligningsloven § 4-12 nr. 2 og forskrift 7. desember 2007 nr. 1369, § 16.



## **4.5.2 Ligningsloven § 6-1 nr. 2, opplysninger om eierinteresser i utenlandsk selskap eller innretning**

### **4.5.2.1 Gjeldende rett**

Ligningsloven § 6-1 nr. 2 lyder:

Skattyter som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, skal etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om det utenlandske selskapet eller innretningen. Ligningsmyndighetene kan kreve at skattyter dokumenterer opplysningene på en slik måte som nevnt i nr. 1, såfremt dokumentasjonen er i skattyters besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 % eller mer, eller skattyter har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskap eller innretning, plikter skattyter å fremskaffe opplysningene. Skattyter plikter å oppbevare dokumentasjonen i 10 år etter utløpet av vedkommende inntektsår. Departementet kan i forskrift fritta for og avgrense oppbevaringsplikten, samt plikten til å fremskaffe opplysninger vedrørende utenlandsk selskap eller innretning.

### **4.5.2.2 Skattedirektoratets vurdering og konklusjon**

Bokføringspliktige skattytere skal dokumentere regnskapsmaterialet i samsvar med bokføringsloven. Etter lovendringen er det generelle oppbevaringskravet for primærdokumentasjon fem år. Dokumentasjonskravet i ligningsloven § 6-1 nr. 2 er knyttet til opplysninger om utenlandsk selskap eller innretning som skattyter har eierinteresser i. Dette er et særskilt dokumentasjonskrav som kan omfatte annen dokumentasjon enn den som er oppbevaringspliktig etter bokføringsloven.

Det er etter gjeldende rett og praksis uklart hva som er omfattet av dokumentasjonskravet i ligningsloven § 6-1 nr. 2. Skattedirektoratet ser vel snarere behov for å klargjøre dokumentasjonskravets innhold før det tas stilling til krav om oppbevaringstid i ligningsloven § 6-1 nr. 2.

De siste årene har Sentralskattekontoret for storbedrifter sett en stor økning i andelen utenlandske deltakerlignede selskaper; fra to selskaper i 2006 til godt over 500 i 2012 med et desto større antall deltakere. Videre eier de nevnte selskapene ofte betydelige aksjeposter og det er da spørsmål om hvilket grunnlag skatteetaten skal ha for å kunne kontrollere at aksjeposter er innenfor eller utenfor fritaksmetoden. Slik Skattedirektoratet ser det bør selve dokumentasjonskravets innhold vurderes og klargjøres for å ivareta etatens kontrollbehov. Det er naturlig at en nærmere vurdering av hvor lenge dokumentasjonen skal oppbevares foretas i denne forbindelse.

Før det er klargjort nærmere hva som skal dokumenteres, kan ikke Skattedirektoratet se at det er behov for lengre oppbevaringstid for slik dokumentasjon etter ligningsloven § 6-1 nr. 2. Det foreslås følgelig at oppbevaringstiden reduseres til i fem år etter utløpet av vedkommende inntektsår.

### **4.5.2.3 Endring av ligningsloven § 6-1 nr. 2**

Ligningsloven § 6-1 nr. 2 skal lyde:

Skattyter som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, skal etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om det utenlandske selskapet eller innretningen. Ligningsmyndighetene kan kreve at skattyter dokumenterer opplysningene på en slik måte som nevnt i nr. 1, såfremt dokumentasjonen er i skattyters besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 % eller mer, eller skattyter har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskap eller innretning, plikter skattyter å fremskaffe opplysningene. Skattyter plikter å oppbevare dokumentasjonen i *fem år* etter utløpet av vedkommende inntektsår.

Departementet kan i forskrift fritak for og avgrense oppbevaringsplikten, samt plikten til å fremskaffe opplysninger vedrørende utenlandsk selskap eller innretning.

### **4.5.3 Forskrift 1.12.2009 nr. 1434 om fritak fra plikt til å levere næringsoppgave**

#### **4.5.3.1 Gjeldende rett**

Skattytere som kommer inn under fritaket i forskrift nr. 1434 har ikke bokføringsplikt etter bokføringsloven, men skal dokumentere transaksjoner i samsvar med bokføringsloven §§ 10 og 11 og bokføringsforskriften kapittel 5,6 og 8, jf. forskrift nr. 1434 § 2. Dokumentasjonen skal oppbevares i samsvar med bokføringsloven § 13, jf. bokføringsforskriften kapittel 7 og 8.

#### **4.5.3.2 Vurdering og konklusjon**

Skattyter som driver virksomhet og har samlet driftsinntekt som ikke overstiger kr 50 000 er fritatt fra å levere næringsoppgave etter ligningsloven § 4-4 nr. 1. Fritaket gjelder bl.a. ikke skattytere som er regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2, eller skattytere som er registreringspliktige etter merverdiavgiftsloven § 2-1. Skattytere som kommer inn under fritaket fra plikten til å levere næringsoppgave, har særskilt dokumentasjonsplikt for transaksjoner, og skal oppbevare dokumentasjonen i samsvar med bokføringsloven § 13, jf. bokføringsforskriften kapittel 7 og 8. Oppbevaringstidens lengde følger dermed de generelle reglene i bokføringslovgivningen. Skattedirektoratet kan ikke se behov for lengre oppbevaringstid for dokumentasjon på dette området enn det som gjelder for bokføringspliktige virksomheter. Det foreslår derfor ingen endring i forskrift nr. 1434. Dette medfører at oppbevaringstiden vil bli redusert fra ti til fem år.

## **5 Økonomiske og administrative konsekvenser**

### **5.1 Innledning**

Skattedirektoratet har i dette høringsnotat foreslått følgende:

- Videreføre kravet til ti års oppbevaring etter bokføringsloven på noen få områder
- Redusere de fleste kravene til oppbevaring etter bokføringsforskriften fra ti til fem år
- Redusere flere krav til oppbevaring etter skatte- og avgiftslovgivningen fra ti til fem år
- Innføre hjemmel for å kunne gi pålegg om utvidet oppbevaringstid
- Endre enkelte bestemmelser i skatteloven som bygger på at oppbevaringstiden i bokføringsloven er ti år

### **5.2 Primærdokumentasjon som foreslås oppbevart i ti år**

#### **5.2.1 Generelt**

I Prop 1 LS (2013-2014) hvor nedsatt oppbevaring for primærdokumentasjon i bokføringsloven ble vurdert, er det gitt følgende beskrivelse av økonomiske og administrative konsekvenser av forslaget til nedsatt oppbevaringstid:

*Undersøkelsene til Rambøll og Perduco tilsier etter departementets oppfatning isolert sett at*

*den samlede besparelsen som en halvering av oppbevaringsplikten for regnskapsdokumentasjon vil innebære for næringslivet vil være moderat. Som omtalt i kapitlet om nytten ved primærdokumentasjon eldre enn 5 år, vil en halvering av oppbevaringstiden for primærdokumentasjon kunne ha negative konsekvenser for skattekontroll samt for mulighetene til å bekjempe økonomisk kriminalitet.*

*Departementet har etter en samlet vurdering likevel kommet til at det må legges mest vekt på at næringslivet opplever kravet om 10 års oppbevaringstid for primærdokumentasjon som en betydelig administrativ byrde. Departementet foreslår derfor at det generelle minstekravet til oppbevaringstid for primærdokumentasjon i bokføringsloven reduseres fra 10 år til 5 år.*

### **5.2.2 Forslag som gjelder alle bokføringspliktige virksomheter**

Skattedirektoratet har foreslått å videreføre kravet til ti års oppbevaring på noen få avgrensede områder som vil gjelde alle bokføringspliktige virksomheter. Dette gjelder følgende regnskapsmateriale:

- Dokumentasjon av balansen, jf. bokføringsloven § 11
- Kontospesifikasjon og kunde-/leverandørspesifikasjon, jf. bokføringsloven § 5 nr. 2, 3 og 4.
- Dokumentasjon for kjøp av kapitalvarer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) punkt b

For næringslivet vil dette oppleves som en byrde, om enn begrenset siden Skattedirektoratets forslag i hovedsak ikke omfatter dokumentasjon av bokførte opplysninger, hvor det historisk sett har vært mest regnskapsmateriale på papir (bilagspermer). Det at ulike typer primærdokumentasjon får ulik oppbevaringstid kan oppleves som en administrativ byrde i seg selv. Dette er imidlertid noe næringslivet lenge har måttet forholde seg til ved at det i bokføringsloven er ulik oppbevaringstid på hhv. primær- og sekundærdokumentasjon. Mange bokføringspliktige oppbevarer alt regnskapsmateriale elektronisk. Oppbevaring på ti år vil kunne øke utfordringene knyttet til skifte av regnskapssystem, ved avvikling mv. Hvis en slik situasjon oppstår vil det kunne være et alternativ å produsere kontospesifikasjon mv. for de eldste årene på papir. Skattedirektoratet vurderer de økonomiske og administrative konsekvensene for næringslivet knyttet til disse forslagene totalt sett for å være begrenset.

### **5.2.3 Forslag som kun gjelder enkelte bransjer**

Videre er det foreslått fortsatt ti års oppbevaring som kun vil gjelde enkelte bransjer:

- Banker og andre som driver med finansieringsvirksomhet skal oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i kunde- og leverandørspesifikasjon i ti år etter regnskapsårets slutt
- Bygge- og anleggsbransjen og verftsindustri skal oppbevare bokførte opplysninger som inngår i prosjektregnskap i fem år etter at prosjektet er ferdigstilt

Skattedirektoratet legger til grunn at oppbevaringskravet knyttet til dokumentasjon for banker og andre som driver med finansieringsvirksomhet vil gjelde elektronisk oppbevart regnskapsmateriale. Det legges til grunn at det er en viss økonomisk byrde forbundet med å oppbevare også elektronisk regnskapsmateriale i en forlenget oppbevaringsperiode. Dette er likevel innarbeidede rutiner for store, profesjonelle virksomheter som banker mv. Det er også mulig at virksomhetene selv ønsker å oppbevare relevante opplysninger knyttet til løpende kunde- og leverandørforhold, selv om det ikke følger av den lovpålagte oppbevaringstiden.

Når det gjelder forslaget for bygge- og anleggsbransjen bemerkes det at forslaget kun innebærer at

dokumentasjonen som inngår i prosjektrengskapet skal oppbevares i fem år etter at prosjektet er ferdigstilt. Dette innebærer at de aller fleste som driver virksomhet innen disse bransjene vil få redusert oppbevaringstid knyttet til slikt regnskapsmateriale sammenholdt med tidligere krav om ti års oppbevaring etter regnskapsårets slutt. Virksomheter som har langsiktige prosjekter som går over ulikt antall år, vil få forskjellige krav til oppbevaring på de ulike prosjektene. Dette gjør det nødvendig å etablere systemer som sikrer at den oppbevaringstiden overholdes.

For skatte- og avgiftsmyndighetene gir lengre oppbevaringstid for den type regnskapsmateriale som er nevnt ovenfor en større mulighet til å kunne avdekke skatte- og avgiftsunndragelser og økonomisk kriminalitet for eldre regnskapsår.

### **5.3 Reduserte krav til oppbevaringstid i bokføringsforskriften, merverdiavgiftsforskriften mv.**

I tråd med hovedregelen i bokføringsloven hvor pliktig oppbevaringstid er redusert fra ti til fem år, har Skattedirektoratet foreslått å redusere oppbevaringstiden til fem år i bokføringsforskriften for følgende regnskapsmateriale:

- Fortegnelse over sikkerhetskopierte elektronisk regnskapsmateriale, jf. § 7-2 fjerde ledd
- Timebestillinger, jf. § 7-3 tredje ledd
- Beskrivelse av lukking av regnskapsperioder, jf. § 7-6 annet ledd
- Skiftlapper mv, jf. § 8-2-3
- Kalkyler for fordeling av brutto pensjonspris, jf. § 8-6-5
- Særskilt spesifikasjon av kjøp og salg mv., jf. § 8-10-7
- Dokumentasjon av inntakskost, jf. § 8-11-3

I bygge- og anleggsbransjen og verftsindustri er det foreslått å endre oppbevaringstiden, jf. § 8-1-5, for prosjektrengskap, byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontakter med underentreprenører, timelister og ordrelister fra ti år etter regnskapsårets slutt til fem år etter at prosjektet er ferdigstilt. Dette vil i all hovedsak innebære redusert oppbevaringstid også for den bransjen.

Videre har Skattedirektoratet foreslått å redusere kravet til oppbevaringstid fra ti til fem år på følgende områder:

- Dokumentasjon for at vilkårene for avgiftsfri omsetning etter merverdiavgiftsloven kapittel 6 er oppfylt, jf. merverdiavgiftsforskriften § 6-35-1
- Dokumentasjon knyttet til justeringsreglene for kapitalvaren fast eiendom, jf. merverdiavgiftsforskriften § 9-1-2 tredje ledd, § 9-1-3 tredje ledd, § 9-3-3 femte ledd og 9-3-5 tredje ledd
- Transaksjonsoversikt, jf. merverdiavgiftsloven § 15-10 fjerde ledd
- Oppbevaring av lønnsregnskap/lønningsliste for arbeidsgiver som ikke har bokføringsplikt, jf. skattebetalingsforskriften § 5-11-2
- Opplysninger om eierinteresser i utenlandsk selskap eller innretning, jf. ligningsloven § 6-1 nr. 2
- Skatteyttere som kommer inn under fritaket for å levere næringsoppgave: Dokumentasjon for transaksjoner, jf. forskrift 1.12.2009 nr. 1434, § 2 annet ledd

Forslagene om redusert oppbevaringstid innebærer en ytterligere lettelse av de økonomiske og administrative byrdene for næringslivet. For skatte- og avgiftsmyndighetene innebærer endringene at skatte- og avgiftskontrollen for tidligere år blir ytterligere vanskeliggjort.

På enkelte områder har Skattedirektoratet foreslått å videreføre kravet til oppbevaringstid i bokføringsforskriften og annet regelverk. Dette gjelder:

- Utenlandske foretak på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport:

- Oppstilling over kostnader som inngår i fordeling av indirekte kostnader mv., jf. § 8-8-5
- Petroleumsutvinning og rørledningstransport – alt regnskapsmateriale skal oppbevares i 15 år, jf. § 8-9-4
- Dokumentasjon for prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer, jf. ligningsloven § 4-12 nr. 2 og forskrift 7.12.2007 nr. 1369 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer.

Forslagene innebærer en videreføring av gjeldende rett og medfører derfor ingen særskilte økonomiske- og administrative byrder, hverken for næringslivet eller skatte- og avgiftsmyndighetene.

## 5.4 Pålegg om utvidet oppbevaringstid

For bokføringspliktige som blir pålagt å oppbevare regnskapsmateriale i forbindelse med iverksatt kontroll vil det kunne oppleves som en byrde å skulle oppbevare regnskapsmaterialet utover minstetiden på fem år. Det vil imidlertid bare være aktuelt når det er kontroll i virksomheten og bare når denne strekker seg utover fem år. Det er således unntaksvis at en virksomhet vil få et slikt pålegg.

En ordning med pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale utover fem år vil på den annen side sikre at skatte- og avgiftsmyndighetene gir mulighet til å forfølge skatteunndragelser inntil ti år etter det inntektsåret unndragelsen fant sted. Ordningen forventes dermed å gi noe økte skatteinntekter. Det vil ikke være økte kostnader til oppfølging av kontrollene av betydning.

## 5.5 Endringer i skatteloven og FSFIN

Skattedirektoratet har foreslått å regulere oppbevaringskrav for produksjonsdata i kraftverk i FSFIN § 18-3-8. Produksjonsdata skal oppbevares i sju år etter inntektsårets utgang. Det legges til grunn at kraftforetakene oppbevare slike opplysninger, jf. også at det er skjønnsadgang knyttet til at produksjonsdata ikke kan dokumenteres. Reguleringen av kravet til oppbevaringstid antas derfor ikke innebærer særskilte administrative eller økonomiske konsekvenser, hverken for næringslivet eller skatte- og avgiftsmyndighetene..

Skattedirektoratet har også foreslått en endring knyttet til uttak fra norsk beskatningsområde, jf. skatteloven § 9-14. Det foreslås en endring i FSFIN § 9-14-1 ved at tilknytning til norsk beskatningsområde endres fra 12 måneder i løpet av seks år, til åtte måneder i løpet av tre år for å falle utenfor reglene om skatteplikt for gevinst og fradrag for tap ved uttak fra norsk beskatningsområdet. Det legges til grunn at en slik omlegging vil lempe på skattyter skatteforpliktelse. For skatte- og avgiftsmyndighetene medfører forslaget administrative besparelser ved at myndighetene sjeldnere blir møtt med formelle innsigelser knyttet til oppbevaringstid ved krav om fremleggelse av regnskapsdokumentasjon.

Skattedirektoratet har videre foreslått å endre skatteloven § 16-25 annet punktum slik at siste frist for å fremsette kreditfradrag endres fra ti til fem år etter utløpet av det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket. Det legges til grunn at det meget sjelden forekommer at kreditfradrag fremsettes senere enn fem år etter at inntekten er skattepliktig i Norge. Forslaget innebærer derfor ikke å ha særlige økonomiske konsekvenser i form av redusert mulighet til å fremsette kreditfradrag.

## 6 Samlet oversikt over forslag til lov- og forskriftsendringer

### 6.1 Lovendringer

#### 6.1.1 Ligningsloven

I lov 13. juni nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven) gjøres følgende endringer:

§ 3-6 første ledd annet punktum skal lyde:

Tilsvarende gjelder den som får pålegg etter §§ 6-6 og 6-7.

§ 6-1 nr. 2 skal lyde:

Skattyter som direkte eller indirekte har eierinteresse i utenlandsk selskap eller innretning, skal etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger om det utenlandske selskapet eller innretningen. Ligningsmyndighetene kan kreve at skattyter dokumenterer opplysningene på en slik måte som nevnt i nr. 1, såfremt dokumentasjonen er i skattyters besittelse. Dersom eierandelen utgjør 50 % eller mer, eller skattyter har bestemmende innflytelse i det utenlandske selskap eller innretning, plikter skattyter å fremskaffe opplysningene. Skattyter plikter å oppbevare dokumentasjonen i fem år etter utløpet av vedkommende inntektsår. Departementet kan i forskrift fritta for og avgrense oppbevaringsplikten, samt plikten til å fremskaffe opplysninger vedrørende utenlandsk selskap eller innretning.

Ny § 6-7 skal lyde:

*§ 6-7 Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale i mer enn fem år*

- 1. Ligningsmyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge bokføringspliktig som omfattes av § 4-2 nr.1 å oppbevare regnskapsmateriale etter lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring § 13 første ledd nr. 1. til 4 mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.*
- 2. Pålegg etter nr. 1 rettes til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til styret.*

Nåværende §§ 6-7 til 6-10, blir §§ 6-8 til 6-11.

#### 6.1.2 Skattebetalingsloven

I lov 17.06.2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven) gjøres følgende endringer:

Ny § 5-13 b skal lyde:

*§ 5-13 b Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale i mer enn fem år*

*(1) Skattekontoret kan i forbindelse med kontroll pålegge arbeidsgivere og andre som etter loven har plikt til å foreta forskuddstrekk eller utleggstrekk, å oppbevare regnskapsmateriale etter lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.*

*(2) Pålegg etter nr. 1 rettes til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til styret og sendes hvert medlem.*

Nåværende § 5-13 b blir ny § 5-13 c.

§ 5-15 første ledd skal lyde:

Den som får *pålegg* etter § 5-13 a, 5-13 b eller 5-14, kan klage over pålegges dersom vedkommende mener at han ikke har plikt eller lovlig adgang til å etterkomme pålegget.

### 6.1.3 Skatteloven

I lov 26.03.1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven) gjøres følgende endringer:

§ 16-25 skal lyde:

§ 16-25 Frist for fremsetting av krav om skattefradrag

Krav om fradrag etter §§ 16-20 til 16-29 må fremsettes før utløpet av selvangivelsesfristen for det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket, eller om kravet ikke kan godtgjøres før, senest seks måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn *fem år* etter utløpet av det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket.

### 6.1.4 Merverdiavgiftsloven

I lov 19.06.2009 nr. 58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) gjøres følgende endringer:

§ 15-10 fjerde ledd skal lyde:

Tilbyder i forenklet registreringsordning skal føre en oversikt over transaksjoner som omfattes av § 3-30 fjerde og femte ledd. Transaksjonsoversikten skal være tilstrekkelig detaljert til at skattekontoret kan fastslå at merverdiavgiftsberegningen i omsetningsoppgaven er korrekt. Transaksjonsoversikten skal være elektronisk tilgjengelig for skattekontoret innen tre uker etter anmodning. Transaksjonsoversikten skal oppbevares i *fem år* fra utgangen av det året transaksjonene er gjennomført.

Ny merverdiavgiftslov § 16-8 skal lyde:

*§ 16-8 Pålegg om oppbevaring av regnskapsmateriale i mer enn fem år*

*(1) Avgiftsmyndighetene kan i forbindelse med kontroll pålegge bokføringspliktige som plikter å sende oppgave over omsetning mv. etter denne lov eller i henhold til bestemmelser gitt med hjemmel i denne lov å oppbevare regnskapsmateriale etter lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring § 13 første ledd nr. 1 til 4 i mer enn fem år etter regnskapsårets slutt.*

*(2) Pålegg etter nr. 1 rettes til foretakets innehaver. I selskap, samvirkeforetak, forening, institusjon eller innretning rettes pålegget til styret og sendes hvert medlem.*

*(3) Ligningsloven § 3-6 om klage over pålegg skal gjelde tilsvarende for klage over pålegg om oppbevaringsplikt for regnskapsmateriale utover minstetiden på fem år*

## 6.2 Forskriftsendringer

### 6.2.1 Bokføringsforskriften

I forskrift 1.12.2004 nr. 1558 om bokføring gjøres følgende endringer:

§ 7-2 fjerde ledd skal lyde:

Det skal foreligge en fortegnelse over regnskapsmateriale som er sikkerhetskopiert, hvor ofte sikkerhetskopiering gjennomføres og hvor originalen og sikkerhetskopien oppbevares. Fortegnelsen skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

§ 7-3 tredje ledd skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i § 5-15 skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

§ 7-3 nytt fjerde, femte og sjette ledd skal lyde:

*Dokumentasjon av kjøp av kapitalvarer som nevnt i merverdiavgiftsloven § 9-1 (2) pkt. b, skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt.*

*Dokumentasjon som nevnt i bokføringsloven § 11 skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt.*

*Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i bokføringsloven § 5 første ledd nr. 2, 3 og 4, eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide slike spesifikasjoner, skal oppbevares i ti år etter regnskapsårets slutt.*

§ 7-6 fjerde ledd skal lyde:

Det skal foreligge en beskrivelse av regnskapssystemets funksjonalitet for lukking av regnskapsperioder, herunder hvordan lukkingen gir betryggende sikring mot endring eller sletting av bokførte opplysninger. Beskrivelsen skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

§ 8-1-5 første ledd skal lyde:

Prosjektregnskap som nevnt i § 8-1-4 eller bokførte opplysninger som er nødvendige for å kunne utarbeide slike prosjektregnskap skal oppbevares i *fem år* etter at *prosjektet er ferdigstilt*. Det samme gjelder dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i *prosjektregnskapet*, samt byggekontrakter med anbud/kalkyler, tegninger, kontrakter med underentreprenører, timelister og ordrelister. I tillegg skal opprinnelige timelister på papir oppbevares i 3 år og 6 måneder etter regnskapsårets slutt, eventuelt skannet for elektronisk oppbevaring, selv om timelistene er overført til andre media for oppbevaring i hele *oppbevaringsperioden*. Oppbevaringsplikten etter annet punktum gjelder ikke dersom følgende vilkår er oppfylt:

1. den bokføringspliktige har revisjonsplikt, jf. revisorloven § 2-1 annet og tredje ledd,
2. det er ikke tatt forbehold i revisjonsberetning for foregående regnskapsår om at regnskapet ikke bør fastsettes slik det foreligger, jf. revisorloven § 5-6 sjette ledd, eller med hensyn til om ledelsen har sørget for en ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger, jf. revisorloven § 5-6 fjerde ledd nr. 3, og
3. den bokføringspliktige etter 8-1-1 har ikke mottatt bokføringspålegg i medhold av ligningsloven, merverdiavgiftsloven eller skattebetalingsloven i løpet av de foregående 18 måneder for brudd på forskriften § 3-1 første ledd nr. 9, § 5-6 eller § 8-1-2.



§ 8-2-3 skal lyde:

*§ 8-2-3 Oppbevaring*

Dokumentasjon som nevnt i § 8-2-2 skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

§ 8-6-5 skal lyde:

*§ 8-6-5 Oppbevaring*

Benyttes kalkyle som grunnlag ved fordelingen av bruttopensjonsprisen, skal kalkylen oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt. Det samme gjelder for kalkyle over frokostverdien.

§ 8-10-7 skal lyde:

*§ 8-10-7 Oppbevaring*

Spesifikasjon av kjøp og salg som nevnt i § 8-10-2 skal oppbevares i *fem år* etter at siste gjenstand som inngår i spesifikasjonen er solgt. Dokumentasjon som nevnt i § 8-10-5 og § 8-10-6 skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

§ 8-11-3 skal lyde:

*§ 8-11-3 Oppbevaring*

Dokumentasjon av inntakskost, jf. § 8-11-2 skal oppbevares i *fem år* etter regnskapsårets slutt.

Ny § 8-13-4 skal lyde:

*§ 8-13-4. Oppbevaring*

*Banker og finansieringsforetak skal oppbevare dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i spesifikasjoner som nevnt i 8-13-3 i ti år etter regnskapsårets slutt.*

Hvis det fastsettes ti års oppbevaringstid generelt for kunde- og leverandørspesifikasjoner, jf. forslag til ny bestemmelse i bokføringsforskriften § 7-3 nytt sjette ledd, foreslås det følgende ordlyd i § 8-13-4:

*§ 8-13-4. Oppbevaring*

*Banker og finansieringsforetak skal oppbevare spesifikasjoner som nevnt i 8-13-3 samt dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i slike spesifikasjoner i ti år etter regnskapsårets slutt.*

## **6.2.2 FSFIN Finansdepartementets forskrift til skatteloven**

I forskrift 19.11.1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14 gjøres følgende endringer:

§ 9-14-1 første og annet ledd skal lyde:

(1) Gevinst på eiendel som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd a som ikke har hatt tilknytning til norsk beskatningsområde i til sammen minst *åtte måneder* i løpet av de *tre siste årene* forut for tidspunktet som nevnt i skatteloven § 9-14 første ledd første punktum, omfattes ikke av skatteplikten etter § 9-14 første ledd. Det skal likevel leveres oppgave som nevnt i § 9-14-3 første ledd.

(2) Tap på eiendel som nevnt i skatteloven § 9-14 tredje ledd a som ikke har hatt tilknytning

til norsk beskatningsområde i til sammen minst *åtte måneder* i løpet av de *tre siste årene* forut for tidspunktet som nevnt i skatteloven § 9-14 første ledd første punktum, gir ikke rett til fradrag etter skatteloven § 9-14 sjuende ledd.

§ 18-3-8 første ledd skal lyde:

Skattyter har plikt til å måle kraftproduksjonen time for time i hvert kraftverk. Produksjonsdataene må lagres på elektronisk lesbart medium og oppbevares i *sju* år etter inntektsårets utgang.

### **6.2.3 Merverdiavgiftsforskriften**

I forskrift 15.12.2009 nr. 1540 til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 9-1-2 tredje ledd skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i denne paragrafen skal oppbevares i *fem* år etter siste år i justeringsperioden.

§ 9-1-3 tredje ledd skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i denne paragrafen skal oppbevares i *fem* år etter siste år i justeringsperioden.

§ 9-3-3 femte ledd skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i denne paragrafen skal oppbevares i *fem* år etter siste år i justeringsperioden. Avtale som nevnt i første og tredje ledd skal oppbevares av både overdrageren og mottakeren.

§ 9-3-5 tredje ledd skal lyde:

Dokumentasjon som nevnt i denne paragrafen skal oppbevares i *fem* år etter siste år i justeringsperioden. Oppstilling som nevnt i første ledd skal oppbevares av både overdrageren og mottakeren.

### **6.2.4 Skattebetalingsforskriften**

I forskrift 21.12.2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften) gjøres følgende endringer:

§ 5-11-2 tiende ledd skal lyde:

Dokumentasjonen skal oppbevares i Norge i *fem* år etter inntektsårets slutt.