

# **Gjennomgang av bokføringsregelverket**

## **Vurdering av kravet til oppbevaringstid**

## Innholdsfortegnelse

<b>1</b>	<b>SAMMENDRAG</b> .....	<b>3</b>
<b>2</b>	<b>BAKGRUNN</b> .....	<b>3</b>
<b>3</b>	<b>OPPBEVARINGSBESTEMMELSER I BOKFØRINGSREGELVERKET</b> .....	<b>4</b>
3.1	Forholdet mellom primær- og sekundærdokumentasjon.....	4
<b>4</b>	<b>FRISTER OG ENDRINGSADGANG</b> .....	<b>5</b>
4.1	Ligningsloven.....	5
4.2	Folketrygdloven.....	6
4.3	Merverdiavgiftsloven .....	6
<b>5</b>	<b>REDUSERT OPPBEVARINGSTID FOR REGNSKAPSMATERIALE, - KONSEKVENSER FOR SÆRLOVGIVNINGEN</b> .....	<b>7</b>
5.1	Vurdering av konsekvenser i forhold til skattelovgivningen.....	7
5.1.1	Generelt .....	7
5.1.2	Vurdering .....	7
5.1.3	Underskudd .....	8
5.1.4	Kreditfradrag .....	8
5.1.5	Skattefri overføring av eiendeler mellom selskap.....	8
5.1.6	Selskapsomdannelser .....	8
5.1.7	Deltakerlignede selskaper (DLS) .....	9
5.1.8	Kraftverk .....	9
5.1.9	Nokus .....	9
5.1.10	Skattefunn .....	10
5.1.11	Anmodninger om korresponderende retting .....	10
5.1.12	Utfordringer i forhold til virksomhetsbegrepet.....	10
5.2	Vurdering av konsekvenser i forhold til avgiftslovgivningen.....	11
5.3	Kontrollvirksomhet .....	11
<b>6</b>	<b>REGELVERK I ANDRE LAND</b> .....	<b>13</b>
<b>7</b>	<b>SAKER SOM ER FORFULGT I SKATTEETATEN</b> .....	<b>14</b>
7.1	Henvendelse til regionene .....	14
7.2	Skatt øst .....	14
7.3	Skatt vest .....	15
7.4	Skatt nord.....	15
<b>8</b>	<b>SKATTEDIREKTORATETS VURDERING AV 10-ÅRS FRISTEN</b> .....	<b>16</b>

## 1 Sammendrag

Regnskapsmaterialet kan deles inn i primærdokumentasjon og sekundærdokumentasjon. For primærdokumentasjon (årsregnskap, regnskapsbøker, beretninger, fakturaer, betalingsbilag, revisjonsanmerkninger etc) er det ti års oppbevaringsplikt iht bokføringsloven § 13. Sekundærdokumentasjonen (avtaler, korrespondanse, pakksedler, prislister etc) skal som hovedregel oppbevares i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

Skattedirektoratet har i samsvar med Finansdepartementets mandat av 30. november 2007 utredet mulighetene for en kortere oppbevaringsplikt på regnskapsmaterialet (primærdokumentasjonen) enn dagens 10 år.

En nedkorting av oppbevaringsplikten vil få konsekvenser for særlovgivningen på skatte- og avgiftsområdet. Ved tilbakeholdte eller feilaktige opplysninger er det i dag en 10 års endringsadgang. Denne endringsadgangen vil ikke tjene sitt formål om den dokumentasjonen som eventuelt kunne danne grunnlag for de faktiske sidene av en skattesak ikke lenger finnes. Et straffeansvar som foreldes etter 10 år får heller ikke noen funksjon om den næringsdrivende lovlig kan makulere bevismaterialet etter 5 år. Noen næringer lignes etter en gjennomsnittsligning. Dette er tilfelle for skogbruk og kraftverk. For kraftverk bygger beregningen av naturressursskatt på et snitt av de siste 7 års produksjon. Det vil ikke være samsvar i regelverket om en skattlegging skal bygge på regnskapsinformasjon som ikke lenger finnes.

En mulig nedkorting av oppbevaringstiden vil betinge en harmonisering med endringsadgangen i skatte- og avgiftslovgivningen. Det betyr også at muligheten for kontroll blir innskrenket. Det er få av kontrollsakene som går lenger tilbake i tid enn 5 år, men de sakene som gjør det er ofte store og tunge saker. For etterlevelsen av skatte- og avgiftsplikten har det også stor preventiv effekt at oppbevaringstiden, endringsadgangen og straffeansvaret er 10 år.

En eventuell reduksjon av oppbevaringstiden kan imidlertid kombineres med en mulighet til å pålegge en strengere oppbevaringsplikt i enkelttilfeller. Skattedirektoratet er imidlertid av den oppfatning at unntakene blir så mange og omfattende, at det vil være enklere og mer praktisk å opprettholde dagens generelle krav til 10 års oppbevaringsplikt på all primærdokumentasjon i regnskapet. En tendens er at mer og mer av regnskapsmaterialet oppbevares elektronisk. Ulempen for næringslivet ved å måtte oppbevare regnskapsmaterialet i 10 år blir derfor mindre enn det tidligere har vært.

## 2 Bakgrunn

Finansdepartementet vil, i samsvar med Finanskomiteés merknad i Innst.O. Nr 107 (2003-2004) om ny bokføringslov, vurdere kravet om oppbevaring av primærdokumentasjon i 10 år. Som en del av grunnlaget for en slik vurdering, har departementet bedt Skattedirektoratet vurdere nytteverdien og konsekvenser for

overholdelse av skatte- og avgiftsplikten hvis kravet til oppbevaring reduseres til 5 år. I brevet fra FIN er det bedt om en slik vurdering innen 1. mai 2008. I telefonsamtale med underdirektør Espen D. Knudsen 30. april er det gitt fristutsettelse til 1. juni 2008.

### 3 Oppbevaringsbestemmelser i bokføringsregelverket

#### 3.1 Forholdet mellom primær- og sekundærdokumentasjon

Kravet til ti års oppbevaring av regnskapsmateriale (**primærdokumentasjon**) fremgår av bokføringsloven § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 1 til 4. Kravet gjelder

1. Årsregnskap og annen pliktig regnskapsrapportering, årsberetning og revisjonsberetning
2. Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering
3. Dokumentasjon av bokførte og slettede opplysninger, dokumentasjon av regnskapssystemet og dokumentasjon av balansen.
4. Nummererte brev fra revisor.

Det er ett unntak fra denne "hovedregelen". Iht. bokføringsforskriften § 7-3 skal dokumentasjon av antall arbeidede timer, jf. forskriften 5-6 femte ledd, oppbevares i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt.

**Sekundærdokumentasjonen** skal som hovedregel oppbevares i tre år og seks måneder etter regnskapsårets slutt. Dette følger av bokføringsloven § 13 annet ledd, jf. første ledd nr. 5 til 8. Før bokføringsloven trådte i kraft skulle også sekundærdokumentasjonen (avtaler, korrespondanse mv) oppbevares i ti år, jf. regnskapslovene av 1977 og 1998.

Bokføringsforskriften kapittel 8 omhandler tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer. I disse reglene er det også enkelte bestemmelser om oppbevaring for typer sekundærdokumentasjon som ikke er nevnt i loven § 13 første ledd nr. 5-8. Oppbevaringstiden i disse bestemmelsene er som hovedregel satt til ti år, til tross for at regnskapsmateriale etter sin art er å betrakte som sekundærdokumentasjon. Begrunnelsen for dette er at når det er stilt særkrav for en bestemt bransje, så er behovet for dokumentasjonen vurdert å være så sterkt at oppbevaringstiden i de fleste tilfeller bør være ti år.

Oppbevaringsbestemmelser i bokføringsforskriften kapittel 8 finnes i følgende bestemmelser;

Paragraf	Hva skal oppbevares	Tid
§ 8-1-5 (bygg og anlegg)	Kontrakter, tegninger, pakksedler mv	10 år
	Originale timelister på papir; tre år og seks måneder selv om de overføres til elektronisk oppbevaring for 10-årsperioden	3 år og 6 mnd (ev. 10 hvis de ikke oppbevares elektr.)
§ 8-2-3 (taxinæring)	Skiftlapper (Disse er etter sin art primærdokumentasjon)	10 år
§ 8-4-3 (andre tjenesteytende)	Timebestillinger	10 år

Paragraf	Hva skal oppbevares	Tid
næringer)	Dokumentasjon av medgått tid	3 år og 6 mnd
§ 8-6-5 (hoteller)	Kalkyle pensjonspris/frokostverdi	10 år
§ 8-8-5 (utenlandske ”sokkelselskap”)	Oppstilling som viser fordeling indir. kostnader, forklaring på anvendte fordelingsprinsipp	10 år
§ 8-9-4 (petroleumsutvinning og rørledningstransport)	Alt materiale etter bokføringsloven § 13	15 år <sup>1</sup>
§ 8-10-7 (videreforhandlere av brukte varer)	Spesifikasjon av kjøp og salg (protokoll), hjelpeoppstillinger mv.	10 år
8-11-3 (veldig og allmenyttige inst. og org.)	Erklæringer mv.	10 år

Utover disse reglene finnes det fortsatt en del oppbevaringsbestemmelser i særlovgivningen, hvorav de fleste i forskrifter til merverdiavgiftsloven. Se for eksempel forskrift nr. 35 til merverdiavgiftsloven. Langt de fleste av disse forskriftene har bestemmelser som tilsier at angjeldende regnskapsmateriale skal oppbevares i ti år, ofte via en henvisning til at dokumentasjonen er å anse som ”dokumentasjon av bokførte opplysninger” (jf. bokføringsloven § 13 første ledd nr. 3) og at den skal oppbevares i samsvar med bestemmelsene i bokføringsloven.

Når det gjelder oppbevaringsmedium bemerkes at bokføringsreglene ikke stiller særskilte krav til valg av medium, utover generelle krav til orden og sikring, samt krav til at regnskapsmaterialet skal være tilgjengelig i lesbar form og kunne skrives ut på papir. Den bokføringspliktige kan dermed fritt velge å oppbevare alt regnskapsmateriale elektronisk. Dette betyr for eksempel at den bokføringspliktige kan velge å skanne fakturaer som er mottatt på papir, for deretter å oppbevare fakturaene elektronisk. Den papirbaserte versjonen kreves ikke oppbevart.

## 4 Frister og endringsadgang

### 4.1 Ligningsloven

Frister for endring av ligning fremgår av ligningsloven § 9-6.

Etter hovedregelen i § 9-6 nr. 1 kan en ligning i utgangspunktet tas opp til endring inntil 10 år etter inntektsåret. Det er viktig å merke seg at det er tilstrekkelig at skattyter er varslet om at ligningen vil bli tatt opp til endring innen fristens utløp. Selve endringsvedtaket eller vedtak i klagesak kan således fattes etter 10-årsfristens utløp.

Etter § 9-6 nr. 2 til 4 har loven bestemmelser som begrenser ligningsmyndighetenes endringsadgang i forhold til hovedregelen.

<sup>1</sup> Mrk: 15 års kravet må muligens ses i sammenheng med at det tidligere var tilsvarende begrensning i adgangen til underskuddsfremføring, jf. petroleumsskatteloven tidligere § 3c. I dag er det ingen slik begrensning, jf. dagens § 3 c. Det samme gjelder for øvrig den ”alminnelige” skattelov, hvor det tidligere var en begrensning på 10 år, men hvor det nå ikke er tidsbegrensning, jf. skatteloven § 14-6. I NOU 2002:20, se pkt. 11.4.1, anføres det at oppbevaringstiden bl.a. må ses i sammenheng med reglene for underskuddsfremføring. Nå er disse tidsbegrensningene tatt bort

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 10 år, jf. ligningsloven § 12-3. Fristen regnes fra den straffbare handling foretas. Det vil ofte være ved innleveringen av selvangivelsen, men kan også regnes fra et senere tidspunkt hvis det straffbare forhold består i senere avgitt uriktige opplysninger eller lignende til ligningsmyndighetene. Ved lovendring av 10. april 1992 ble det gitt egne foreldelsesregler for brudd på straffebestemmelsene i ligningsloven. Disse er strengere enn foreldelsesbestemmelsene i straffeloven og ble gitt for å kunne straffesanksjonere lovbrudd som blir avdekket mer enn 5 år tilbake i tid. Se nærmere i Ot. prp. nr. 21 for 1991-92 side 44.

## **4.2 Folketrygdloven**

For ligningsmyndighetenes arbeid med fastsetting av trygdeavgift gjelder ligningslovens bestemmelser, jf. folketrygdloven § 24-4 første ledd. Se fristbestemmelsene i ligningsloven § 9-6.

Når det gjelder anvendelse av straff for brudd på bestemmelsene om fastsetting av avgifter etter folketrygdloven som er lagt til ligningsmyndighetene bestemmer folketrygdloven § 24-4 femte ledd:

”Den som forsettlig eller grovt uaktsomt gir eller medvirker til å gi uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller unnlater å sende inn pliktig oppgave til skatteoppkreveren eller ligningsmyndighetene i forbindelse med beregning, fastsetting eller endring av arbeidsgiveravgiften, straffes etter bestemmelsene i ligningsloven kapittel 12.”

## **4.3 Merverdiavgiftsloven**

Vedtak om forhøyelse eller fastsettelse av avgift ved skjønn kan treffes inntil 10 år etter utløpet av vedkommende termin, jf. merverdiavgiftsloven § 56 annet ledd.

Straffbare handlinger eller unnlatelser vedrørende merverdiavgift foreldes etter straffeloven § 67. Disse kan sammenfattes slik:

	<u>Strafferamme</u>
Mval. § 72 nr. 1 – strl. § 270	5 år
” § 72 nr. 1 – strl. § 271	10 år
” § 72 nr. 2 første ledd	2 år
” § 72 nr. 2 annet ledd	5 år
” § 72 nr. 4	2 år

## **5 Redusert oppbevaringstid for regnskapsmateriale, - konsekvenser for særlovgivningen**

### **5.1 Vurdering av konsekvenser i forhold til skattelovgivningen**

#### **5.1.1 Generelt**

En endring av ligning mer enn tre år etter det aktuelle inntektsåret, forutsetter at det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelsen var uriktig eller ufullstendig. En endring etter dette tidspunkt vil derfor forutsette at korrekt informasjon om aktuelle forhold kan fremskaffes. Slik informasjon vil for bokføringspliktiges vedkommende nettopp være å finne i virksomhetens eget regnskapsmateriale. I forhold til ligninglovens bestemmelser om endring, vil det derfor være av avgjørende betydning å vurdere de oppgitte opplysningene ut ifra virksomhetens regnskaper .

En naturlig konsekvens av at oppbevaringstiden endres til 5 år er at dette vil kunne begrense etatens mulighet for kontroll på de fleste områder innenfor skattelovens regelverk, f. eks ved krav om fradrag eller ved bruk av skatteposisjoner.

Generelt vil vi her fremheve at skattemyndighetenes håndheving av skatteplikten i flere sammenhenger er knyttet til kontroll av skatteposisjoner som:

- Avskrivningsgrunnlag
- Tomme saldo / gevinst- og tapskonto
- Anskaffelsesverdi / inngangsverdi
- Innbetalt aksjekapital og overkurs
- Underskudd til fremføring
- Kreditfradrag til fremføring
- Fradragsramme for kommandittister

Kontroll av skatteposisjoner forutsetter oppbevaring av underlagsmateriale/dokumentasjon som faktura/bilag, verdivurderinger, avtaler mv.

Skatteposisjonene kan ha oppstått flere år tilbake i tid (og i og for seg også lengre tilbake i tid enn dagens 10 års frist for oppbevaring av dokumenter). Kontroll av skatteposisjonene inngår (likevel) som en del av fastsettelsen av årets skattepliktige inntekt, og må således ikke forveksles med etterkontroll av tidligere års inntektsfastsettelse. Dette gjelder dog ikke underskudd og kreditfradrag til fremføring.

Vi ser også utfordringer i forhold til rettsprosesser, som kan gjelde mange år tilbake, og hvor nettopp regnskapsdokumentasjon kan være av sentral betydning

#### **5.1.2 Vurdering**

Skatteloven med tilhørende forskrifter inneholder et fåtall bestemmelser som en evt. endring av reglene om oppbevaringsplikt fra 10 til 5 år må vurderes direkte i forhold til.

Disse bestemmelsene er først og fremst:

- Sktl. § 16-25 - Frist for fremsetting av krav om kreditfradrag er 10 år etter utløpet av det året inntekten fra utlandet er skattepliktig her i riket
- Forskrift 7. desember 2007 om dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner § 16 nr. 2 – krav om 10 års oppbevaringsplikt

Vi nevner også sktl. § 14-81 om gjennomsnittsligning av skogbruk, hvor det i annet ledd er et vilkår om at gjennomsnittsligning skal foretas når næringen har vært drevet i åtte år.

I tillegg til de nevnte bestemmelser kan vi også nevne reglene om underskudd til fremføring, kreditfradrag til fremføring og konserninterne overføringer.

### **5.1.3 Underskudd**

Reglene om underskudd til fremføring hadde tidligere en bestemmelse om maksimal fremføringstid på 10 år. 10 års fristen for fremføring av underskudd ble opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2005. 10 års plikt for oppbevaring av primærdokumentasjon var dels begrunnet i kontroll av underskuddsposisjoner, se NOU 2002:20 pkt. 11.4.1.

### **5.1.4 Kreditfradrag**

For fremføring av kreditfradrag etter sktl. § 16-30 flg. gjaldt det en tilsvarende frist på 10 år, jf. sktl. § 16-31, annet punktum, der det fremgår at sktl. § 14-6 "gis anvendelse så langt de passer". Henvisningen fra sktl. § 16-31 til § 14-6 er ikke endret. Det betyr at det heller ikke for fremføring av kreditfradrag etter sktl. § 16-31 gjelder en 10-års frist.

### **5.1.5 Skattefri overføring av eiendeler mellom selskap**

Et annet regelsett som kan nevnes er reglene om "Skattefri overføring av eiendeler mellom selskaper", jf. sktl. § 11-21 med tilhørende forskriftsbestemmelser. Iht. FSFIN § 11-21-8 "tas den fritatte inntekten til beskatning" ved henholdsvis aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon som bringer det mottakene selskap ut av konserntilknytningen. Den "fritatte inntekten" er inntekten som skattyter har fått unntatt fra beskatning ved å påberope seg "konsernforskriften", dvs. differansen mellom virkelig verdi og skattemessig verdi på det tidligere overføringstidspunktet. Redusert oppbevaringstid vil kunne vanskeliggjøre kontrollen av "den fritatte inntekten".

### **5.1.6 Selskapsomdannelser**

Når det gjelder selskapsomdannelser følger det av aksjeloven § 13-10 (fusjon) og § 14-4 (fisjon) at det i forbindelse med en fusjon/fisjon skal utarbeides en fusjonsplan som bl.a. skal redegjøre for fremgangsmåten ved fastsettelse av vederlaget samt fordelingen av verdier i selskapene. Dette er nødvendig dokumentasjon for å bl.a. kunne kontrollere hvorvidt omdannelsen har skjedd med kontinuitet og med riktig fordeling mellom selskapene. En endring av oppbevaringsplikten til 5 år, vil begrense muligheten for å kunne kontrollere fusjoner/fisjoner tilbake i tid.



### **5.1.7 Deltakerlignede selskaper (DLS)**

Det følger av sktl. § 10-42(1) at når personlig deltaker mottar utdeling fra selskapet skal det beregnes tillegg i alminnelig inntekt. Tilbakebetaling av tidligere innbetalt kapital regnes ikke som utdeling. Innbetalinger av kapital i selskapet kan skrive seg fra flere år tilbake og det vil således kunne oppstå vanskeligheter med å fastsette om det skal gjennomføres tilleggsbeskatning ved utdeling dersom selskapets regnskap blir makulert etter fem år.

Etter forskrift til sktl. § 10-48-1 skal skjermingsgrunnlag og inngangsverdi for andeler ervervet før 01.01.2006 beregnes med utgangspunkt i selskapets skattemessige verdier pr.01.01.2006. Disse verdiene skal korrigeres for eventuell over-/underpris ved ervervet og eventuelle differanser etter fusjon eller fisjon etter sktl. § 11-7. En redusert oppbevaringstid for regnskapsopplysninger vil føre til at slike data ikke kan fremskaffes dersom det dukker opp behov for det. Forhåpentligvis vil dette ikke gjelde mange deltakere/andeler under forutsetning av at etaten innen denne tiden får fastsatt kostpris/inngangsverdi på alle andeler ervervet før 01.01.2006. I tillegg kommer at eventuelle problem knyttet til dette kun vil gjelde i tiden mellom 2011 og 2016. Etter dette tidsrommet vil opplysningene være utilgjengelig med grunnlag i gjeldende oppbevaringsbestemmelser.

### **5.1.8 Kraftverk**

Vedrørende reglene om kraftverksbeskatning følger det av sktl. § 18-2 nr. 2 at beregning av naturressursskatt bygger på snitt av siste 7 års produksjon. Det kan her oppstå et misforhold mellom regelsettene, når skattereglene bygger på snittbetraktninger for år hvor skattyter ikke har plikt til å oppbevare regnskapsinformasjon.

Sktl. § 18-5 nr. 2 -4 - Beregning av eiendomsskattegrunnlag bygger på et snitt av siste 5 års inntekter og fradrag, inkludert siste 5 år betalt grunnrenteskatt. Her vil man også lett komme på etterskudd.

Mange prosjekter/utbygginger innen kraftvirksomhet strekker seg over lang tid. Mange av kostnadene som aktiveres i forbindelse med utbygginger/ombygginger, vil først få skattemessig virkning noen år senere. Det er ikke utenkelig at det tar 5 år før et stort vannkraftprosjekt er gjennomført. Disse forholdene kontrolleres først når de gis skattemessig virkning. Det vil si at det underlagsmaterialet som etterspørres i kontrollen er mer enn 5 år gammelt.

Sktl. § 18-3 nr. 2 a. Beregning av grunnrenteinntekt tar i noen tilfeller utgangspunkt i langsiktige kontrakter, disse kan lettere bli makulert, selv om det antagelig er til skattyters fordel å oppbevare dette, uavhengig av 5 eller 10-års frist.

### **5.1.9 Nokus**

NOKUS faller utenfor regnskapslovens regler, og dermed også utenfor bokføringsloven. Og uansett oppfyller NOKUS nesten aldri kravet om oppbevaring i Norge etter bokføringsloven § 13 annet ledd. Slik sett ser vi ikke at en lovendring vil ha særskilt betydning for NOKUS.

NOKUS vil isteden følge reglene i de respektive land der de er hjemmehørende, hvor det er meget variasjon i regelverket. Noen land har regler som er sammenlignbare med norske, mens det også finnes land som ikke pålegger å føre regnskap overhodet.

Det kunne overveies om det bør gjøres noe med denne situasjonen. Det kan innføres en oppbevaringsplikt for deltakerne i fellesskap, jf. den felles oppgaveplikten i forskrift nr. 199. Særlig for deltakere som krysser av for at regnskap kan fremlegges, og derved får godkjent et underskudd, syns det å være gode grunner for en oppbevaringsplikt.

#### **5.1.10 Skattefunn**

Av FSFIN § 16-40-8 fremgår at det skal føres et eget regnskap for skattefunnprosjekter. Mange skattefunnprosjekter pågår over flere år. Tidligere godkjente Forskningsrådet prosjekter for inntil 5 år, i dag godkjenner de normalt prosjekter inntil 3 år. Skattefradraget og grunnlaget for fradraget fastsettes separat for hvert inntektsår. Det er ingen fremføringsrett av kostnader som overstiger "taket" i skattefunnordningen det enkelte år. Ved eventuell reduksjon av oppbevaringstiden til fem år, vil det bli kunne gi reduserte muligheter til å kontrollere alle årene for det enkelte prosjekt.

#### **5.1.11 Anmodninger om korresponderende retting**

I tilknytning til at "transfer pricing" i internasjonale konsern gis økt oppmerksomhet, er det grunn til å tro at ordningen med gjensidige overenskomster iht. skatteavtale får tilsvarende økt oppmerksomhet. Anmodning om korresponderende retting fremsettes i tid etter at det er gjennomført TP-kontroll i et eller flere land og som resulterer i inntektsjusteringer. For å kunne ta stilling til en anmodning om korresponderende retting vil norske skattemyndigheter måtte foreta en TP-kontroll i det eller de norske selskaper som er involvert. Med 5 års oppbevaringsplikt vil det kunne bli vanskelig, om ikke umulig, å foreta slik kontroll.

#### **5.1.12 Utfordringer i forhold til virksomhetsbegrepet**

Det følger av skatteloven § 5-1 at som skattepliktig inntekt anses "enhver fordel vunnet ved ... virksomhet...". Loven har ikke noen nærmere definisjon av begrepet virksomhet. Vilkårene som i praksis har vært stillet er at det må utøves en aktivitet av et visst omfang og varighet, at aktiviteten er egnet til å gi overskudd, og at det drives for skattyterens regning og risiko. Hvorvidt det foreligger virksomhet i skattelovens forstand eller ikke, har betydning for anvendelse av en rekke skatteregler.

Et eksempel som er særlig relevant i denne sammenheng er skatteloven § 11-20 første ledd om at personlig eid virksomhet kan overføres til nystiftet aksjeselskap eller allmennaksjeselskap som den næringsdrivende i det vesentlige eier selv. Dersom det ikke kan sies å foreligge virksomhet vil slik overføring ikke være mulig. Tilsvarende vil man etter skatteloven § 6-3 få fradrag for underskudd i virksomhet, se også § 14-6 som gir rett til framføring av underskuddet. En aktivitet som i mange år har gått med underskudd vil kunne sies å ikke fylle kravet til å være egnet til å gå med overskudd og dermed ikke være virksomhet, jf. ovenfor. Dette kravet vil imidlertid måtte vurderes konkret, blant annet avhengig av i hvilken bransje skattyter opererer. Det kan være forskjellig tidsperspektiv man bør vurdere kravet i forhold til i for eksempel landbruk og travsport/hestehold enn ved

utleie av eiendom. I Ringnes-dommen referert i Rt 1985 s 319 dreide saken seg om drift av en jordbrukseiendom. Etter syv år fant ligningsmyndighetene å ikke gi fradrag for underskuddet, men anse eiendommen som et feriested, da driften i alle år hadde gått med tap. I Vister-dommen referert i Rt 1965 s 1159 (travsport) gikk vurderingen over ti år. Selv om skattyter hadde hatt underskudd i alle år, var et positivt nettoresultat for ti år siden tilstrekkelig til å si at aktiviteten ville kunne lede til overskudd og at det således var skattepliktig virksomhetsinntekt.

Ut fra et slikt perspektiv vil fem års oppbevaringsplikt i noen tilfeller kunne gi begrenset tilgang til nødvendig bakgrunnsmateriale ved vurderingen av om virksomhetskravet er oppfylt.

## **5.2 Vurdering av konsekvenser i forhold til avgiftslovgivningen**

Merverdiavgiftssystemet er basert på et selvdeklareringsprinsipp. Det er derfor viktig å ha frister som gir rom for kontroll av avgiftspliktige. Det påpekes at vedtak i første instans må fattes innen 10-årsfristen i merverdiavgiftsloven § 55 tredje ledd, jf lovens uttrykk "fastsettelse". Det er således ikke tilstrekkelig for å avbryte foreldelsesfristen å avholde bokettersyn eller forhåndsvarsle. Det vil i kompliserte saker kunne gå lang tid mellom påbegynt bokettersyn og vedtak. Dersom oppbevaringsfristen reduseres til fem år, vil det i realiteten si at et bokettersyn ikke kan omfatte forhold lenger tilbake enn fem år.

Videre vil en peke på at merverdiavgiftsloven § 72 nr. 1 har en foreldelsesfrist på ti år. Dersom oppbevaringsfristen i bokføringsloven reduseres til fem år, vil det medføre problemer med å fremskaffe dokumentasjon for forhold utover fem år i saker som gjelder grovt bedrageri.

Skattedirektoratet vil dessuten vise til bestemmelsen i foreldelsesloven § 10 om tilleggsfrister. Dersom avgiftspliktige kan påberope seg tilleggsfrist etter denne bestemmelsen, vil det gjerne dreie seg om eldre saker. I slike saker vil en oppbevaringsfrist på fem år kunne bli kort og medføre at avgiftspliktige ikke kan dokumentere et eventuelt krav.

## **5.3 Kontrollvirksomhet**

Etatens kontrollvirksomhet baserer seg i stor grad på etterkontroll, hvor utgangspunktet gjerne er at det er ett til tre år som kontrolleres. Dersom kontrollen avdekker uregelmessigheter, vil kontrollperioden kunne utvides til 10 år, samsvarende med endringsadgangen etter skatte- og avgiftslovgivningen. Det er viktig at relevant regnskapsmateriale oppbevares, slik at det kan gjennomføres en forsvarlig kontroll i hele kontrollperioden. Oppbevaringstiden bør derfor som utgangspunkt ses i sammenheng med endringsadgangen etter skatte- og avgiftslovgivningen.

Om oppbevaringsplikten sier departementet i Ot. prp nr 46 (2003-2004) om ny bokføringslov, på side 92:

”....I slike saker hvor ettersynet utvides til å omfatte de siste 10 inntektsårene, er det ofte unndratt store skatte- og avgiftsbeløp. Selv i saker hvor ettersynet kun omfatter de siste 3–5 inntektsårene, vil regnskapsdokumentasjon fra tidligere år kunne være relevant. En reduksjon i oppbevaringstiden for regnskapsmateriale vil derfor ha praktisk betydning for skatte- og avgiftsmyndighetenes kontrollarbeid, og for muligheten til å fastsette korrekt skatt og avgift. Departementet er også av den oppfatning at vissheten om at myndighetene kan kontrollere regnskapet så langt tilbake som 10 år, har en betydelig preventiv effekt.

Tilgang til regnskapsmateriale har videre en avgjørende betydning for muligheten til å avdekke, bevise og straffe grovere skatte- og avgiftsunndragelser og annen økonomisk kriminalitet. ...”

En naturlig konsekvens av at oppbevaringstiden endres til 5 år er derfor at dette vil begrense etatens mulighet for kontroll. Dette vil gjelde generelt på de fleste områder innenfor skattelovens regelverk, f.eks ved krav om fradrag eller ved bruk av skatteposisjoner som f.eks underskudd, innbetalt kapital og inngangsverdier.

Funn av falske og uriktige dokumenter vil kunne gi grunnlag for etterfølgende bokettersyn hos utstederne for å avdekke hvilket omfang den lovstridige virksomheten har hatt. En slik avledet kontroll vil tidsmessig kunne komme flere år etter at de uriktige dokumentene er utferdiget. Dette tilsier nødvendigheten av å opprettholde den nåværende oppbevaringstiden og foreldelsesfristen.

Reduseres kravet til oppbevaringstid fra 10 år til 5 år risikerer man at skattyter ikke er i stand til å fremlegge nødvendig dokumentasjon for kontrollen. Dette gjelder kontrollen av skatteposisjoner som er ”oppstått” i perioden 5 til 10 år før det inntektsåret hvor skatteposisjonen benyttes (eks. det foretas avskrivning, tapsføring fra gevinst- og tapskonto, gevinst-/tapsberegning ved realisasjon av driftsmiddel / finansiell eiendel).

Det er vanskelig å angi hvor stort problem dette i tilfelle vil utgjøre. Ofte vil det være i skattyters interesse å oppbevare dokumentasjon av betydning for kontrollen av skatteposisjoner utover dagens 10 års frist, og en evt. fremtidig 5-års frist. Dette henger sammen med at dersom skattyter ikke er i stand til å dokumentere eksempelvis sin anskaffelsesverdi, vil skattemyndighetene i flere tilfeller kunne fastsette denne ved skjønn.

En særlig problemstilling av generell karakter er at etaten i noen tilfeller ønsker å se en hel transaksjonsrekke i sammenheng (ikke bare enkelttransaksjoner isolert) for å kunne vurdere evt. gjennomskjæring. Kortere oppbevaringstid på regnskapsopplysninger vil kunne føre til mer begrenset mulighet til dette.

En eventuell reduksjon av oppbevaringstiden kan imidlertid kombineres med en mulighet til å pålegge lengre oppbevaringsplikt i enkelttilfeller hvor det for eksempel er planlagt kontroll eller foreligger en mistanke om unndragelser. Slike tiltak antar vi vil kunne avhjelpe noen av de utfordringene som finnes på kontrollsiden.

## 6 Regelverk i andre land

Fra europeiske skatteadministrasjoner har vi innhentet opplysninger om hvordan regelverker er der med hensyn til pliktig oppbevaringstid på regnskapsmateriale. Nedenfor følger et resymé:

Land	Pliktig oppbev.tid regnskapsmateriale. Antall år	Endringsadgang ligning. År tilbake i tid	Kommentar
Azerbajjan	10	3	Ned til 5 års oppbevaringstid på enkelte kategorier av regnskapsmateriale.
Belgia	10	3	Ligningsendring kan skje 4 år tilbake i tid i svindeltilfeller
Danmark	5	3	Lign. endring kan skje 5 år tilbake i tid hvis det er TP
Finland	6	5	10 års oppbevaring for bokføringsbøker og selve årsregnskapet. Mva-endringer 3 år tilbake i tid.
Frankrike	10	2	Oppbevaringsplikt så lenge det er mulighet for kontroll. Dvs lang tid hvis fremførbart underskudd
Hellas	5		
Irland	6	4	Ubegrenset endringsadgang i visse tilfelle.
Island	7	6	
Italia	10	5	
Latvia	5	3	10 års oppbevaring for bokføringsbøker og årsregnskapet. 75 års oppbevaringsplikt på lønnsbilag!
Litauen	10		
Makedonia	10	5	5 år på sekundært regnskapsmateriale.
Malta	9	5	Ingen begrensning på endringsadgang ved manglende eller feilaktige opplysninger
Nederland	7	5	12 år oppbevaring og endr.adgang vedr utland. I noen tilfeller redusert oppbevaringstid på 5 år.
Polen	5		
Portugal	10	4	
Slovakia	5	5	10 år for bokføringsbøker og selve årsregnskapet.
Slovenia	10	5	
Spania	6		15 års oppbevaring på regnskaper med fremførbart underskudd. Minste oppbevaringstid 4 år.
Storbritannia	6	6	21 års endringsadgang når det bevisst er gitt feile opplysninger
Sverige	10	6	Utredning om reduksjon til 7 års oppbevaring pågår. Endringsadgang 10 år ved øk. krim.
Tsjekkia	5	5	10 år for bokføringsbøker og selve årsregnskapet.
Tyskland	10	4	6 års oppbevaring av korrespondanse. 10 års endringsadgang ved uriktige opplysninger.
Ukraina	3	3	Endringsadgangen er lenger ved økonomisk kriminalitet. 70 års oppbevaringsplikt på lønnsbilag!
Ungarn	8	5	10 år for selve årsregnskapet. Lign. endring kan skje 5 år tilbake i tid.
Østerrike	7	5	12 år på fast eiendom. Ved anmeldelse, oppbevaring inntil saken er avgjort.

Norge har 10 års oppbevaring på regnskap og primærdokumentasjon, 3 år og 6 måneder på sekundærdokumentasjon. Alle land i tabellen over hvor det er satt 10 års oppbevaringstid synes å ha strengere regler for oppbevaring totalt sett enn Norge, jf. strengere regler for sekundærdokumentasjon (10 av 26 land).

En del av de landene hvor det er angitt kortere oppbevaringstid enn 10 år har 10 års oppbevaring av selve regnskapet ("Bøkene"). I disse landene er det kun dokumentasjonen som har kortere oppbevaringstid enn 10 år (4 av 26 land).

I tillegg har noen land lengre oppbevaringstid i spesielle tilfelle, for eksempel

- Nederland: 12 år oppbevaringsplikt og endringsadgang vedrørende utland
- Spania: 15 års oppbevaringsplikt på regnskaper med fremførbart underskudd

Når det gjelder kolonnen for endringsadgang ligning, kan det ved første øyesyn se ut som om endringsadgangen i samtlige land er kortere enn i Norge, og at oppbevaringstiden avviker til dels vesentlig i forhold til endringsadgangen (lengre oppbevaringstid). Dette kan umiddelbart synes litt rart selv om også reglene om straff mv kan være en medvirkende faktor til lengre oppbevaring. Det vil nok være noe usikkerhet med hensyn til hvilken endringsadgang landene har vist til. Antagelig er det den korteste fristen det er referert til (hvis de har samme system som i Norge), eller en kombinasjon:

- Endringsadgangen i Norge er enten 10 år eller 3 (2) år, jf. ligningsloven § 9-6.
- Oppbevaringstiden bør antagelig sammenlignes med den lengste endringsfristen, eksempler:
  - i. Malta – I tabellen er det angitt oppbevaringstid på 9 år og endringsadgang på 5 år. I kommentarfeltet fremgår det imidlertid at det ikke er noen begrensning på endringsadgangen ved manglende eller feilaktige opplysninger. Det er dette siste som kan sammenlignes med vår 10-års regel.
  - ii. Tyskland – I tabellen er det oppgitt oppbevaringstid på 10 år og endringsadgang på 4 år. I kommentarfeltet fremgår det at endringsadgangen er 10 år ved uriktige opplysninger. Også her er det dette siste som kan sammenlignes med vår 10-års regel.
  - iii. Storbritannia – 21 års endringsadgang når det bevisst er gitt uriktige opplysninger.

Det ser derfor ut som om våre endringsbestemmelser ikke avviker vesentlig fra tilsvarende bestemmelser i øvrige land.

## **7 Saker som er forfulgt i skatteetaten**

### **7.1 Henvendelse til regionene**

Skattedirektoratet har i brev til regionene av 15.04.08 bedt om tilbakemelding på behandlede endringssaker for regnskapspliktige i 2006 og 2007, og også saker som har blitt behandlet i rettsapparatet disse årene. Det ble utarbeidet et spesifisert skjema til hjelp ved besvarelsen. Skatt sør og Skatt Midt-Norge har svart at de ikke har ressurser til å undersøke forholdet, men at resultatet vil være omtrent som i Nord og Vest, slik at statistikkene derfra kan legges til grunn for hele landet. For de øvrige 3 regionene følger et resymé av besvarelsene under.

### **7.2 Skatt øst**

Når det gjelder endringssaker i 2006 og 2007 for regnskapspliktige har Skatt øst ikke tall for dette for hele regionen. Regionen har derfor tatt utgangspunkt i tidligere Oslo ligningskontor som hadde hhv ca 40 000 etterskuddspliktige og 38 000 forskuddspliktige næringsdrivende i sitt manntall. Dette utgjør omtrent 49% og 27% av regionens nåværende manntall for etterskuddspliktige (77 000) og forskuddspliktige (130 000).

Av ressursmessige årsaker har Skatt øst ikke hatt mulighet til å gå inn i samtlige endringssaker og rettssaker for Oslo ligningskontor i 2006 og 2007. Imidlertid ble det totalt for 2006 og 2007 lagt frem ca 2 000 saker til Ligningsnemnda og Overligningsnemnda vedrørende regnskapspliktige, samt at det i 2007 falt dom i 8 straffesaker og 15 sivile saker.

I de store bransjekontrollene har gamle Oslo ligningskontor gått systematisk mer enn 5 år tilbake i tid der det har vært grunnlag for dette. Som et eksempel kan nevnes at i de store indre selskaps sakene (samlet forslag til ligningsendring på ca 2 milliarder for årene 2002 - 2005) som nå står i rettsapparatet, ligger stiftelsesdokumenter og dokumentasjon på transaksjoner osv langt tilbake i tid. Disse dokumentene er essensielle for å kunne gå inn i saken.

### 7.3 Skatt vest

Skatt vest presiserer at selv om det ikke er mange saker eldre enn 5 år som tas opp til ligningsendring, så vil ofte de tunge sakene gå langt tilbake i tid. Eksempelvis går den største saken de har jobbet med i nyere tid hele 10 år tilbake. Skatt vest håper at dagens krav til oppbevaringstid blir stående.

I 2006 og 2007 er det gjennomført 1375 kontroller hvor det er foretatt ligningsendringer. Hver kontroll behandler ligningsendringer for fra 1 til 10 år. I gjennomsnitt tok hver kontroll opp ligningsendringer for 2 år. Mesteparten av disse endringene omfatter år som ligger innenfor siste 5-års periode (96,2%). Det er foretatt 107 ligningsendringer som ligger lenger tilbake i tid. Dette utgjør 3,8% av alle ligningsendringene. Nedenfor følger et resymé over antall endringssaker som er tatt opp de enkelte år på bakgrunn av bokettersyn avholdt i 2006 og 2007:

År som lign.endringer, på bakgrunn av bokettersyn i 2006/07, omfatter:											
2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997	Eldre	
409	1110	822	232	125	42	21	16	18	10	0	

For årene 2006 og 2007 er over 100 straffesaker behandlet i rettsapparatet. I snitt berører hver sak inntektsforhold for 3,25 år. Mesteparten av sakene tar opp forhold som ligger innenfor en 5-års periode (91,6%). Saker som tar opp inntektsforhold mer enn 5 år tilbake i tid utgjør 8,4%. Da disse sakene ble avdekket, lå imidlertid de fleste innenfor en 5-års periode. Saker som ligger utover en 5-år periode i avdekkingsåret utgjør bare 2,4%. Men som sagt vil dette være de tunge sakene.

Nedenfor følger et resymé over straffesaker i 2006 og 2007:

Rettsinstans			Saken tar opp forhold for følgende år:										
TR	LR	HR	2006	2005	2004	2003	2002	2001	2000	1999	1998	1997	Eldre
97	5	1	15	42	77	75	61	37	20	6	1	1	0

### 7.4 Skatt nord

I 2007 er det gjennomført 816 kontroller hvor det er foretatt ligningsendringer. Hver kontroll behandler ligningsendringer for fra 1 til 10 år. I gjennomsnitt tok hver kontroll opp ligningsendringer for 1,6 år. Mesteparten av disse endringene omfatter år som ligger innenfor siste 5-års periode (93,5%). Det er foretatt 85 ligningsendringer som ligger lenger tilbake i tid. Dette utgjør 6,5% av alle ligningsendringene.

For årene 2006 og 2007 er 81 saker behandlet i rettsapparatet (sivilsaker og straffesaker). I snitt berører hver sak inntektsforhold for 2,5 år. Mesteparten av sakene tar opp forhold som ligger innenfor en 5-års periode (86%). Saker som tar opp inntektsforhold mer enn 5 år tilbake i tid utgjør 14%. Da disse sakene ble

avdekket, lå imidlertid de fleste innenfor en 5-års periode. Saker som ligger utover en 5-år periode i avdekkingsåret utgjør 5,2%.

Nedenfor følger et resymé over antall endrings saker som er tatt opp de enkelte år på bakgrunn av bokettersyn avholdt i 2007 og rettsaker i 2006 og 2007:

ADM. SAKER 2007:	Antall saker	Saken tar opp forhold for følgende år:										
		06	05	04	03	02	01	00	99	98	97	Eldre
Ligningsnemnda	555	37	350	267	140	60	26	11	5	1	1	1
Overlign.nemnda	213	5	82	99	51	32	17	9	5	3	1	1
Rene avgiftssaker	48	27	27	22	17	6	3	1	0	0	0	0
	816	69	459	388	208	98	46	21	10	4	2	2
<b>RETTSSAKER:</b>												
Sivilsaker:												
Tingretten 2006	3	0	0	0	1	1	0	1	0	0	0	1
Tingretten 2007	6	0	0	1	0	3	2	2	0	0	0	0
Lagmannsretten 2007	3	0	0	0	1	2	1	2	0	0	0	0
Straffesaker:												
Tingretten 2006	27	12	22	25	19	6	1	1	0	0	0	0
Tingretten 2007	41	11	15	22	28	23	8	9	3	1	0	0
Lagmannsretten 2007	1	1	1	1	1							
Sum rettsaker	81	24	38	49	50	35	12	15	3	1	0	1

## 8 Skattedirektoratets vurdering av 10-års fristen

Erfaringsmessig er det relativt få saker der etaten går mer enn 5 år tilbake i tid (mellom 3 og 7% av kontrollene), men de sakene der dette blir gjort er av svært alvorlig karakter. Fra etatens kontrollmiljø har vi fått sterke signaler mot en nedkorting av oppbevaringsplikten. Det må derfor svært nøye vurderes om det er behov for å redusere denne fra 10 til 5 år. Fra vårt synspunkt er det en rekke argumenter som taler mot en slik reduksjon:

- En reduksjon av oppbevaringstiden vil føre til en uthuling av 10-års regelen i ligningsloven da det vil kunne være vanskelig å dokumentere forhold der det ikke lenger foreligger regnskapsmateriale.
- Allmennpreventivt har 10-års regelen stor betydning ved at "trusselen" varer så vidt lenge.
- Strafferettslig er foreldelsesfristen på 10 år og overtredelse av oppbevaringsplikten har nå samme strafferamme som den materielle.
- Oppbevaringsplikten vil i årene fremover også bli svært mindre tyngende da det meste kan oppbevares i elektronisk form.
- Det er en del forskjeller, men regelverket i andre land tilsier ikke at næringslivet i Norge generelt har større belastning vedrørende oppbevaring enn det man har ellers i Europa.



- Skatteetaten har over lang tid arbeidet med systemforbedringer og effektivisering for i større grad å kunne bruke ressursene mot tyngre kontroller. Det er derfor svært uheldig at det nå, når gevinstene fra ressursvridningen skal hentes fram, vurderes å innskrenke kontrollmulighetene overfor skatte- og regnskapskriminalitet.

I praksis vil en nedkorting i oppbevaringsplikten betinge vesentlige lovendringer på skatte- og avgiftsområdet. Det er lite hensiktsmessig at pliktig oppbevaringstid på regnskapsmateriale er kortere enn den perioden hvor skatte- og avgiftsmyndighetene har adgang til å foreta en ny skatte- og avgiftsendring, og også i forhold til de strafferettslige foreldelsesfristene. I kapittel 5 har vi beskrevet de konsekvensene det vil få for særlovgivningen om oppbevaringstiden på regnskapsmateriale skulle bli redusert.

En eventuell reduksjon av oppbevaringstiden kan imidlertid kombineres med en mulighet til å pålegge lengre oppbevaringsplikt i enkelttilfeller. Vi kan da tenke oss tilfeller hvor det defineres i lovgivningen at vi likevel skal ha 10 år selv om hovedregelen skulle bli 5. Enkelttilfeller hvor man kan tenke seg en lovpålagt lenger oppbevaringstid er:

- selskapet har et fremførbart underskudd
- kjøp og salg av fast eiendom
- konserninterne overføringer
- selskapets dokumentasjon i forbindelse med transfer pricing
- virksomhet over landegrensen
- selskapsomdannelser
- kraftverk
- kontobok, kunde- og leverandørspesifikasjon, årsregnskap og revisjonsanmerkninger
- egenkapitaltransaksjoner
- ved offentlige bidrag
- ved anmeldelse; ubegrenset oppbevaring inntil saken er endelig avgjort

Utover ovennevnte tilfeller hvor det iht lovgivningen fremdeles er ønskelig å ha 10 års oppbevaringstid, kan vi, for å avhjelpe noen av de utfordringene som finnes på kontrollsiden, tenke oss mulighet for å kunne gi pålegg om utvidet oppbevaringsplikt i følgende enkelttilfeller:

- det er planlagt kontroll
- det foreligger en uttrykt mistanke om unndragelser

Skattedirektoratet er av den oppfatning at unntakene blir så mange og omfattende, at det vil være enklere og mer praktisk å opprettholde dagens generelle krav til 10 års oppbevaringsplikt på all primærdokumentasjon i regnskapet.