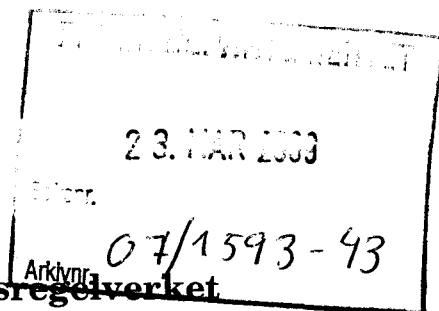




Finansdepartementet  
Postboks 8008 Dep  
0030 Oslo



## Hørings svar - Forslag til endring av bokføringsregelverket

Det vises til Deres brev av 22. desember 2008.

Skattedirektoratet støtter i hovedsak de forslag som er fremmet av Norsk RegnskapsStiftelse, ved Bokføringsstandardstyret, i delrapport II. I punkt 1 nedenfor gir vi våre fortløpende kommentarer til enkelte av de forslag som er fremmet. Når det gjelder kravet til 10 års oppbevaring av regnskapsmateriale, fastholder vi vårt primære standpunkt i vår utredning av 10. juni 2008, og understreker at vi ikke anser et alternativ med å pålegge lengre oppbevaringstid i enkelttilfeller som noe reelt alternativ. Det vises for øvrig til våre kommentarer under punkt 2 nedenfor.

### 1. Kommentarer til delrapport II

#### Rapportens punkt 3 – Bokføringsplikt på Svalbard

I rapporten slås det fast at bokføringsloven og regnskapsloven ikke gjelder på Svalbard. Det kan i den forbindelse vises til Høyesteretts kjennelse av 16.5.2007, HR-2006-00887-A hvor det fremgår følgende:

*Flertallet fant at det ikke kunne anses særskilt fastsatt at regnskapsloven i sin alminnelighet, og iallfall ikke innsendingsplikten, skulle gjelde på Svalbard. Regnskapsloven § 1-1 annet ledd, som bestemmer at Kongen kan gi regler om lovens anvendelse på Svalbard, kan vanskelig forenes med det syn at det skulle være særskilt fastsatt at loven skal gjelde. I forarbeidene til regnskapsloven var uttalt at anvendelse på selskaper registrert på Svalbard, ikke kunne anses særskilt fastsatt.*

Det kan også vises til en rapport fra en interdepartemental arbeidsgruppe; ”rapport - Arbeidsgruppe 2 for utredning av svalbardskatt”. Rapporten ble sendt på høring den 19. november 2008 med høringsfrist 1. juni 2009. I rapportens punkt 6.4 (Selskaps-, regnskaps- og revisjonslovgivning) foreslås en klargjøring av hvilke selskaps-, regnskaps- og revisjonsregler som gjelder på Svalbard.

Bokføringslovens § 1 annet ledd har samme ordlyd som regnskapsloven § 1-1 annet ledd, og det er heller ikke fastsatt særskilt at bokføringsloven skal gjelde for Svalbard. Skattedirektoratet påpeker at hensynet til en effektiv skattekontroll tilsier at det bør gis regler for bokføringsplikt på Svalbard. I delrapporten foreslår Bokføringsstandardstyret at



slike regler enten gis med hjemmel i bokføringsloven eller svalbardskatteloven. Skattedirektoratet bemerker at det kan være hensiktsmessig å regulere eventuell regnskapsplikt og bokføringsplikt på samme måte. Dette kan gjøres med hjemmel i hhv. regnskapsloven § 1-1 annet ledd og bokføringsloven § 1 annet ledd, eller ved å gi bestemmelser om regnskapsplikt og bokføringsplikt med hjemmel i svalbardskatteloven. Prinsipielt mener Skattedirektoratet at bestemmelser om bokføringsplikt og regnskapsplikt - også for Svalbard - bør fremgå av hhv. bokføringsloven og regnskapsloven. Uavhengig av den løsning som velges, understrekes det at bestemmelser om bokføringsplikt må sikre at alle som har plikt til å levere næringsoppgave også har bokføringsplikt, uavhengig av eventuell regnskapsplikt. Det vises til bokføringsloven § 2 annet ledd.

### **Punkt 7 Utarbeidelse og oppbevaring av spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering**

I punkt 7 foreslås det en endring av bokføringsloven § 5 slik at det ikke lenger skal være krav til å ferdigprodusere de lovbestemte spesifikasjonene av pliktig regnskapsrapportering. Dette i tråd med Bokføringslovutvalgets opprinnelige forslag i NOU 2002:20, jf. lovutkastet § 5. Samtidig foreslår Bokføringsstandardstyret en ny bestemmelse i bokføringsforskriften § 7-5 om lukking av regnskapsperioder, herunder et krav til beskrivelse av regnskapssystemets funksjonalitet for lukking av regnskapsperioder, hvor det blant annet skal fremgå hvordan lukkingen gir betryggende sikring mot endring eller sletting av bokførte opplysninger. Skattedirektoratet antar at bokføringsloven § 5 kan endres som foreslått, forutsatt at forslaget til ny forskrift om lukking blir fastsatt.

Skattedirektoratet støtter også forslaget til nytt femte ledd i bokføringsforskriften § 3-1, hvoretter dato for utarbeidelse av spesifikasjoner skal fremgå av spesifikasjonene. Et slikt krav vil være nyttig ved etterkontroll, både for å kunne avgjøre om foreliggende spesifikasjoner er siste versjon, og for å få et grunnlag for å vurdere om det kan ha skjedd endringer i bokførte opplysninger etter pliktig regnskapsrapportering.

### **Punkt 9 Kunde- og leverandørspesifikasjon, bruk av felles konto/generelt unntak for spesifikasjonskravet**

I punkt 9.3.1 drøftes det om det bør gjøres unntak for kunde- og leverandørspesifikasjon ved å tillate "annet betryggende system". Bokføringsstandardstyret foreslår ikke et slikt unntak. Skattedirektoratet er enig i dette. Kunde- og leverandørspesifikasjonene er meget viktige i kontrollsammenheng og bidrar til å sikre at den bokføringspliktige kan ivareta sine opplysningsplikter etter skatte- og avgiftslovene. Det er derfor viktig at det er klare regler for slike spesifikasjoner, både mht. form og innhold.

Når det gjelder forslaget om å tillate felles kundekonto og felles leverandørkonto, fremgår det av vurderingen at bestemmelsen er ment å ta sikte på tilfeller med betydelig omfang, hvor utarbeidelse av særskilte spesifikasjoner er særlig arbeidskrevende. Skattedirektoratet påpeker at denne klare begrensningen ikke kommer frem i forslaget til forskriftstekst, jf. utkast til nytt fjerde punktum i bokføringsforskriften § 3-1 annet ledd:



*Tilfeldige kjøp og salg kan spesifiseres på henholdsvis felles leverandørkonto og felles kundekonto med relevante identifikasjonskoder slik at opplysningsplikten kan ivaretas.*

Skattedirektoratet er i utgangspunktet skeptisk til å forskriftsregulere bruk av felles kundekonto og felles leverandørkonto, da det kan øke risikoen for at det ikke blir gitt korrekt og fullstendige kontrollopplysninger. Skattedirektoratet ser imidlertid at felles kunde og/eller leverandørkonto kan være en praktisk løsning for bokføringspliktige med svært mange tilfeldige kunder eller leverandører. Vi foreslår følgelig at denne avgrensingen tas inn i forskriftsteksten:

*Bokføringspliktige som har mange tilfeldige kjøp og salg kan spesifisere slike kjøp og salg på henholdsvis felles leverandørkonto og felles kundekonto med relevante identifikasjonskoder slik at opplysningsplikten kan ivaretas.*

### **Punkt 12 Bruk av underspesifikasjoner**

Bokføringsstandardstyret foreslår at det generelt åpnes for bruk av underspesifikasjoner, så fremt den enkelte post i underspesifikasjonen er kontrollerbar mot totalene i spesifikasjonene.

Skattedirektoratet støtter i hovedsak dette forslaget, som dels innebærer en videreføring av bestemmelser i forskrift 16.12.1992 nr. 1156 (løsbladforskriften) § 4-2. På et område innbærer imidlertid forslaget en klar endring i forhold til løsbladforskriftens bestemmelser. Det gjelder åpningen for bruk av underspesifikasjoner i forhold til kunde- og leverandørspesifikasjon. Løsbladforskriften § 4-2 nr. 1 sier uttrykkelig at anledningen til å presentere systemgenererte poster som totaler ikke gjelder poster som er ført på kontoer med fordringshaver og skyldnere.

Skattedirektoratet mener at det ikke bør åpnes for bruk av underspesifikasjoner på dette området. Dette begrunnes i hovedsak med at dette kan vanskeliggjøre kontrollarbeidet, særlig ved innhenting av kontrollopplysninger fra kunde- og leverandørkontoene for avstemming mot tilsvarende opplysninger hos den andre parten. Det foreslås følgende endring i forslaget til § 3-1 nytt fjerde ledd:

*Poster kan fremkomme som totaler dersom transaksjoner og andre regnskapsmessige disposisjoner fremkommer enkeltvis og oppsummert i underliggende spesifikasjon, og er kontrollerbare mot totalene. Dette gjelder likevel ikke poster i kunde- og leverandørspesifikasjoner.*

### **Punkt 14 Prosjektregnskap i bygge- og anleggsvirksomhet**

Skattedirektoratet påpeker at Bokføringsstandardstyret har gjort en nyttig, og etter vår oppfatning riktig avklaring, når det påpekes at alle opplysningene som er nødvendige for å utarbeide prosjektregnskap må bokføres. Prosjektregnskapet spesifiseres dermed på



transaksjonsnivå med utgangspunkt i bokførte opplysninger, og kan kontrolleres mot dokumentasjonen av disse opplysningene. Forslaget til presisering av kontrollsporet i mellom prosjektregnskap og dokumentasjon av bokførte opplysninger som inngår i prosjektregnskapet bidrar ytterligere til å klargjøre dette, jf. forslaget til ny bestemmelse i bokføringsforskriften § 8-1-5 tredje ledd. Også forslaget til ny bestemmelse i bokføringsforskriften § 8-1-4 tredje ledd om at prosjektkoden, skal fremgå i bokføringsspesifikasjon og kontospesifikasjon, jf. forskriften § 3-1 nr. 1 og 2, anses som hensiktsmessige presiseringer i denne forbindelse.

### **Punkt 15 Regnskapssystem og sporbarhet**

Skattedirektoratet støtter i hovedsak forslagene til ny § 6 om sporbarhet. I fjerde ledd er det foreslått en ny dispensasjonsbestemmelse, hvor departementet ved enkeltvedtak kan gjøre unntak fra kravet i annet ledd om nummerering av dokumentasjonen.

Det fremgår av punkt 15.3.1 at bestemmelsen tar sikte på konsernselskap som allerede har etablerte løsninger med felles bilagsserier, og som vil ha vesentlige ulemper forbundet med å skifte system. Slike selskap bør, etter Bokføringsstandardstyrets oppfatning, kunne få dispensasjon for å kunne fortsette med felles identifikasjonskodeserier inntil det anskaffes nytt system. Det anføres også at det ved behandlingen av eventuelle søknader vil bli lagt vekt på kvaliteten av selskapets interne rutiner og i hvilken grad de muliggjør fullstendighetskontroller.

Skattedirektoratet påpeker at kravet til nummerering av dokumentasjonen er med på å sikre det grunnleggende bokføringsprinsippet om fullstendighet og, gjennom dette, gjøre etterkontrollen av regnskapet enklere. Dette kravet må, i likhet med øvrige bokføringsregler, naturlig forstås å gjelde for hver enkelt bokføringspliktig enhet, slik Bokføringsstandardstyret påpeker.

Skattedirektoratet er derfor i utgangspunktet negativ til å innføre en dispensasjonsadgang på dette området, selv om den begrenses til selskap som pr. i dag benytter felles regnskapssystem, hvor det kun er mulig å benytte felles bilagsnummerering. En vurdering av selskapets interne rutiner mv. i forbindelse med dispensasjonsbehandling synes dertil å være kompliserende faktor i dispensasjonsbehandlingen. Som Bokføringsstandardstyret påpeker, er de fleste skannings- og dokumentbehandlingssystemer som er på markedet i dag utformet slik at de håndterer dokumenter fra flere klienter, slik at det er uproblematisk å skaffe systemer med tilstrekkelig funksjonalitet. Dersom dispensasjonsbestemmelsen innføres, bemerker Skattedirektoratet at kostnader med å anskaffe nytt system ikke bør anses som en vesentlig ulempe som gir et selvstendig grunnlag for dispensasjon.

### **Punkt 17 Bokføringsvaluta**

Bokføringsforskriften § 4-2 er i praksis antatt å ha betydning for valutaomregning for skatte- og avgiftsmessig rapportering, da skatteloven mangler egne omregningsregler for dette



formålet. Skattelovgivningen forutsetter at verdsettelse og skattlegging skal foretas i norske kroner, og tilsvarende forutsetter selvangivelsesskjemaene at beløp skal oppgis i norske kroner. Forståelsen av forskriften § 4-2 har vært usikker, og Bokføringsstandardstyret foreslår endring av bestemmelsen som tydeliggjør hvordan valutaomregningen fra bokførte beløp til pliktig regnskapsrapportering for blant annet skatteformål skal gjøres. Skattedirektoratet er positiv til forslaget og at det gis klarere regler for hvordan omregningen skal skje. Skattedirektoratet forstår forslaget slik at det er tilstrebet å få et resultat mest mulig likt med at regnskapet hadde vært ført i NOK.

I utredningen foreslås en "temporalmetode", som bygger på allerede utbredt praksis. Det er herunder beskrevet når såkalt omregningsdifferanse oppstår, og gitt forslag til hvordan den skattemessig bør behandles. Det er et prinsipielt og omdiskutert spørsmål om omregningsdifferansen skattemessig skal tas til inntekt eller fradrag, da denne vil kunne anses som en urealisert valutapost. Etter dagens praksis resultatføres ofte denne omregningsdifferansen. Ved at skattyter må omregne fra funksjonell valuta til NOK, og der omregningsdifferansen samt realiserede valutaposter resultatføres, legger man opp til en regel/praksis der skattyter beskattes som om skattyter hadde virksomheten i NOK. Slik sett kan dette anses for en tilnærmet likestilling av alle norske skattytere.

Skattedirektoratet er kjent med at Finansdepartementet ved Skattelovavdelingen p.t. har til vurdering forståelsen av den gjeldende bokføringsforskriften § 4-2, og den skattemessige behandlingen av bl.a. omregningsdifferansen. Skattedirektoratet avventer derfor Finansdepartementets vurdering i forhold til om omregningsdifferansen skal gis skattemessig betydning.

I pkt. 17.4 foreslås det at det som et forenklingstiltak vurderes om det bør gjøres endringer i skatteloven, med innføring av regler for en forenklet rapportering for skattemessige formål for skattytere med annen valuta enn NOK. Dette innebærer at bokføringen gjøres i funksjonell valuta og at ligningsskjemaene tilsvarende kan fylles ut i denne valutaen. Netto skattepliktig inntekt beregnet i valuta omregnes til norske kroner til balansedagens kurs.

Til dette vil Skattedirektoratet fremheve at dette vil kunne innebære vesentlige systemmessige og kontrollmessige utfordringer. Det må da lages systemer for skattytere med funksjonell valuta, med en systembase for hver valuta. Kontrollsettingene må tilpasses de ulike basene, og kontroller som går på beløpsgrenser vil kunne måtte vedlikeholdes hvert år. Vi antar dessuten at eventuelle regelendringer vil forvanske statistikkgrunnlaget for Statistisk sentralbyrå. Det kan også hevdes at dette vil innebære forskjellsbehandling i forhold til skattytere med norsk valuta som forholder seg til NOK for alle resultatposter, samtidig som skattytere med annen valuta bare får nettoinntekten omregnet etter en bestemt kurs. Bokføringsstandardstyret hevder dog at effekten av dette kan slå ut begge veier.

Skattedirektoratet er av de grunner som er anført ovenfor i utgangspunktet skeptisk til forslaget i punkt 17.4, men har ikke foretatt noen omfattende undersøkelse av om forslaget lar seg gjennomføre.



## Punkt 18 Dokumentasjon av medgått tid og dokumentasjon av timebestillinger

### Dokumentasjon av medgått tid

I punkt 18.3.1.2 foreslås det et unntak fra kravet til å dokumentere medgått tid i konsern og lignende samarbeidsforhold. Dette gjelder konserner hvor det er etablert egne, felles administrasjonsheter som utelukkende betjener konsernselskapene, hvor det ofte ikke skjer noen direkte fakturering på grunnlag av timer eller andre kvantitative måleenheter. I stedet beregnes vederlaget ut fra en fordeling av kostnader. I slike tilfeller mener Bokføringsstandardstyret at nytten av fullstendighetskontroller basert på timeregistrering er relativt begrenset, men påpeker samtidig at det er et mål i seg selv å kunne kontrollere prisfastsettelsen ved transaksjoner mellom nærstående parter, noe som er særlig aktuelt i konsernsammenheng. Det er i den forbindelse bl.a. vist til oppgaveplikten etter ligningsloven § 4-12 mht. transaksjoner og mellomværende i interessefellesskap og de dokumentasjonskrav som er innført i den forbindelse for inntektsåret 2008. Disse kravene gjelder bare selskaper over en viss størrelse.

Bokføringsstandardstyret påpeker at behovet for å kunne kontrollere grunnlaget for prising av interne tjenester er sterkt til stede også hos bokføringspliktige som ikke omfattes av disse bestemmelsene, men mener at det finnes alternative og like tilfredsstillende måter å dokumentere dette på enn timeregistrering. Bokføringsstandardstyret viser til at skatteetaten i tilknytning til ligningsloven § 4-12 har gitt ut "Retningslinjer for dokumentasjon av prisfastsettelsen ved kontrollerte transaksjoner og overføringer", og viser særskilt til retningslinjene pkt. 4.5.4 Særlig om sentraliserte tjenester, hvor dokumentasjon av tjenester fra administrative enheter er omtalt. I retningslinjene understrekes det at også foretak som ikke omfattes av reglene i ligningsloven, har plikt til å dokumentere sine inntekts- og formuesforhold overfor ligningsmyndighetene, herunder transaksjoner med parter de er i interessefellesskap med. Etter dette uttaler Bokføringsstandardstyret følgende (våre understrekinger):

*Bokføringsstandardstyret er av den oppfatning at en type dokumentasjon som skissert i disse retningslinjene, også må være egnet til å oppfylle bokføringslovens formål. Ut fra en vurdering av nytten kontra kostnaden ved timeregistrering, går derfor Bokføringsstandardstyret inn for at det gjøres et unntak fra kravet til dokumentasjon av medgått tid for slike tjenesteleveranser fra administrative enheter som utelukkende leverer tjenester internt i konsernet<sup>1</sup>, forutsatt at vederlaget ikke faktureres i henhold til antall timer, men består i en fordeling av kostnader. Det er imidlertid et krav at det foreligger dokumentasjon som gir tilstrekkelige opplysninger om de kostnadene som faktureres eller fordeles. Dokumentasjonen må inneholde opplysninger om de vurderinger som er gjort med hensyn til hvilke kostnader som skal fordeles, samt fordelingsnøkler og fordelingsmetode. Konsern enheter som leverer tjenester både internt og eksternt, må imidlertid fortsatt sørge for at det foreligger dokumentasjon av samtlige timer.*

---

<sup>1</sup> Med konsern menes i denne sammenheng konsern slik de er definert i regnskapsloven § 1-3



Skattedirektoratet kan slutte seg til Bokføringsstandardstyrets vurderinger på dette punkt, men mener at de vurderinger som er gjort mht. hva dokumentasjonen skal inneholde også bør komme til uttrykk i forskriftsteksten, hvor det kun er stilt krav om at de som kommer inn under unntaket skal dokumentere prisfastsettelsen "på annen tilfredsstillende måte". Skattedirektoratet foreslår følgende endring i utkastet til ny § 5-4a tredje ledd i bokføringsforskriften:

*Bestemmelsene i første og annet ledd gjelder ikke eiere og ansatte som kun utfører interne, administrative arbeidsoppgaver. Bestemmelsene gjelder heller ikke administrative enheter i konsern, ideelle organisasjoner og foreninger uten økonomisk formål som utelukkende leverer tjenester internt og hvor vederlaget fastsettes på bakgrunn av en kostnadsfordeling. Slike bokføringspliktige må dokumentere de vurderinger som er gjort med hensyn til hvilke kostnader som skal fordeles, samt fordelingsnøkler og fordelingsmetode.*

Skattedirektoratet bemerker avslutningsvis at det bør vurderes om en slik dokumentasjonsregel bør være generell, slik at den omfatter alle bokføringspliktige som har transaksjoner med nærstående, ikke bare de som i utgangspunktet ville vært omfattet av reglene om å dokumentere medgått tid. En slik generell regel kan være hensiktsmessig og klargjørende, sett i forhold til den dokumentasjonsplikt slike foretak uansett vil ha etter ligningsloven. Det foreslås at en slik regel ev. tas inn som ny § 5-13 i bokføringsforskriften.

Dersom en slik løsning velges, bør det henvises til denne regelen i bokføringsforskriften § 5-4a tredje ledd.

#### Dokumentasjon av timebestillinger

Skattedirektoratet støtter forslaget om å endre reglene om dokumentasjon av timebestillinger slik at de også vil omfatte bokføringspliktige som utfører samme type tjenester, men hvor timene ikke er forhåndsbestilte ("drop-in"). Det samme gjelder forslaget om at dokumentasjonen så vidt mulig også skal vise hvem som skal utføre tjenesten. Det vises til at forslagene til regelendringer vil gi et bedre grunnlag for å kontrollere fullstendigheten av inntektene og lønn.

#### **Punkt 19 Forholdet til tollovgivningen**

Skattedirektoratet ser det som hensiktsmessig at det tas inn i forskriften ny § 5-5a at dokumentasjon av merverdiavgift og eventuelle toll og særavgifter skal dokumenteres med innførselsdeklarasjon. Dette er pr. i dag ikke forskriftsregulert, men er i samsvar med den praksis som er lagt til grunn av avgiftsmyndighetene. Forslaget om henvisning til dokumentasjonsplikt iht. forskrift til tolloven, bidrar til at bestemmelsen i bokføringsforskriften blir mer informativ og fullstendig.



### **Punkt 20 Dokumentasjon av balansen**

Bokføringsstandardstyret foreslår en endring av bokføringsloven § 11 slik at det fremgår klart at både årsregnskapspliktige og andre bokføringspliktige har krav om å dokumentere alle skattemessige balanseposter, med mindre de er ubetydelige. Skattedirektoratet er enig i at dagens regler kan leses som om kravet til å dokumentere skattemessige verdier, ikke gjelder bokføringspliktige som også er årsregnskapspliktige. Dette har neppe vært meningen. Bokføringsreglene må ta høyde for dokumentasjon av poster som inngår i pliktig regnskapsrapportering i form av næringsoppgave. Forslaget til endring av bokføringsloven § 11 er derfor etter vårt syn påkrevd.

### **Punkt 21 Språk**

Skattedirektoratet gir sin tilslutning til forslaget om å stille krav til språk for all egenprodusert dokumentasjon. Et krav om at dokumentasjonen skal være på norsk (inkl. samisk), svensk, dansk eller engelsk antas å medføre få problemer i praksis. Det vises i den forbindelse til at det etter dagens lovgivning er krav om at spesifikasjonene av pliktig regnskapsrapportering og dokumentasjon av regnskapssystemet skal være på ett av de nevnte språkene. Skattedirektoratet foreslår en mindre endring i lovforslaget:

#### *§ 12 Krav til språk*

*Spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering som nevnt i § 13 nr. 2 og dokumentasjon som nevnt i § 13 nr. 3, som er utarbeidet av den bokføringspliktige, skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk, med mindre departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak bestemmer noe annet.*

Skattedirektoratet mener også at forslaget om å henvise til bokføringsloven § 12 i ny § 5-1-1 a i bokføringsforskriften (språk i salgsdokumentet) er hensiktsmessig. Dette letter tilgjengeligheten til reglene, ved at alle de sentrale bestemmelser av betydning for salgsdokumentets innhold kan leses ut av forskriften § 5-1. Alternativet ville være å kun ha et unntak for språk for filialer i utlandet i denne bestemmelsen.

### **Punkt 23 Oppbevaring av utgående pakksedler**

Skattedirektoratet støtter forslaget til endring i oppbevaringskravet for utgående pakksedler. Etter vår oppfatning er dagens regel på dette området, jf. bokføringsloven § 13 nr. 7, vanskelig tilgjengelig, og synes å bygge på en forutsetning om en gitt elektronisk systemløsning (statusbaserte system). Dagens bestemmelse tar ikke høyde for at kontrollverdien av pakksedler i ikke statusbaserte systemer kan være like høy som i tilfeller hvor pakksedler utstedes på papir.

Det vises for øvrig til våre kommentarer til punkt 24 nedenfor.





## **Punkt 24 Oppbevaring av inngående pakksedler og originale timelister for bygge- og anleggsvirksomhet**

### Dispensasjonsadgang

Bokføringsutvalget viser til at bokføringsloven § 13 siste ledd, jf. annet ledd, kun gir dispensasjonsadgang i forhold til regnskapsmateriale som nevnt i bestemmelsens første ledd. Det anføres at det ikke er henvisning til oppbevaringsreglene i bokføringsforskriften kapittel 8, og dermed heller ingen hjemmel til å gi dispensasjoner fra disse reglene. Bokføringsutvalget foreslår en hjemmel for å gjøre unntak fra kravet til oppbevaringstid.

Skattedirektoratet er enig i at i den grad bokføringsreglenes kapittel 8 angir ytterligere oppbevaringskrav, som ikke vil være omhandlet av oppregningen i loven § 13, for eksempel oppbevaringskrav for inngående pakksedler for bygge- og anleggsvirksomhet, så faller dette utenfor dispensasjonsbestemmelsen i bokføringsloven § 13 siste ledd. Dette har neppe vært tilsiktet, og Skattedirektoratet har følgelig ingen innvendinger mot at det innføres en dispensasjonshjemmel på dette området. Skattedirektoratet bemerker at kapittel 8 ikke regulerer oppbevaringssted. Det samme kan gjelde andre bestemmelser i loven § 13. Skattedirektoratet legger til grunn at kravene i bokføringsloven § 13 om bl.a. oppbevaring i Norge og at regnskapsmaterialet skal kunne skrives ut på papir, også må gjelde i forhold til alt oppbevaringspliktig regnskapsmateriale etter forskriften kapittel 8. Det bør vurderes om det er hensiktsmessig at dette kommer til uttrykk i bokføringsloven § 13, eventuelt i forskriften kapittel 8.

### Oppbevaring av inngående pakksedler og timelister for bygge- og anleggsvirksomhet

Bokføringsstandardstyret foreslår å oppheve oppbevaringskravet for inngående pakksedler i bygge- og anleggsvirksomhet, mens kravet å oppbevare originale timelister foreslås videreført.

Skattedirektoratet bemerker at både inngående pakksedler og originale timelister (timelistene som opprinnelig ble utarbeidet av den ansatte) er svært nyttige hjelpemidler ved kontroller innen bygge- og anleggsvirksomhet. Ved kontroll av pakksedler avdekkes for eksempel at leveranser som er fakturert på et prosjekt rent faktisk har blitt levert til en annen adresse, hvor eventuelle inntekter er holdt utenfor regnskapet. Ved kontroll av de originale timelistene mot det som faktisk har blitt registrert i systemene, avdekkes tilfeller hvor den ansatte ikke har blitt avlønnet på lovlig måte.

Skattedirektoratet kan imidlertid se at oppbevaringskravet for inngående pakksedler kan bli svært omfattende og dyrt for enkelte virksomheter. Forslaget til endret oppbevaringskrav for utgående pakksedler, jf. punkt. 23, kan til en viss grad kompensere for et eventuelt bortfall av oppbevaringskravet for inngående pakksedler, selv om innhenting av pakksedler fra leverandører er en adskillig tyngre kontrollmåte enn å kontrollere dokumentasjon som befinner seg hos kontrollobjektet.

Skattedirektoratet finner under tvil å kunne gi sin tilslutning til forslaget om å oppheve oppbevaringskravet for inngående pakksedler innen bygge- og anleggsvirksomhet.



### **Punkt 25 Valgfrihet vedrørende oppbevaringsmedium**

I punkt 25 foreslås presiseringer i flere bestemmelser, slik at det fremgår klart at det ikke er krav til å oppbevare papirbasert materiale dersom det skannes fore elektronisk oppbevaring.

Utkastet til nytt annet ledd i bokføringsforskriften § 7-1 lyder som følger:

*Regnskapsmateriale på papir kreves ikke oppbevart dersom det skannes for elektronisk oppbevaring.*

Etter bokføringsforskriften § 7-2 skal det foreligge en sikkerhetskopi av elektronisk regnskapsmateriale, men det er ikke satt noe krav om når slik sikkerhetskopiering må finne sted.

Skattedirektoratet har fått spørsmål om hvorvidt papirbasert regnskapsmateriale kan makuleres umiddelbart etter at skanning er gjennomført. I vårt brev av 11. september 2008 til et selskap som utfører skanning, svarte vi at mottatte inngående fakturaer kunne makuleres etter at fakturaene var skannet og overført til annet medium som oppfyller kravene for oppbevaring. Dette under forutsetning at det var tatt sikkerhetskopi av de elektroniske fakturaene. Frem til sikkerhetskopiering skjedde, forutsatte vi at papirbasert dokumentasjon måtte oppbevares. I vårt svar viser vi også til det grunnleggende prinsippet i bokføringsloven § 4 nr. 9 om sikring.

Skattedirektoratet understreker at det kan gå lang tid fra dokumentasjonen kommer inn til, eller utstedes av, en bokføringspliktig virksomhet til den bokføres. Det vises til at bokføringspliktige som ikke er avgiftspliktige, eller som leverer årstermin-/årsoppgave, skal ajourføre regnskapet senest hver fjerde måned. Dersom slike bokføringspliktige kun har et fåtall bilag (mindre enn 300) er det krav til ajourføring en gang i året. Det vises til bokføringsloven § 7 annet ledd, jf. bokføringsforskriften § 4-1.

Dokumentasjonen er grunnlaget for bokføringen, og Skattedirektoratet mener det er svært viktig at denne sikres. Det foreslås følgelig et tillegg i § 7-1 annet ledd, slik at det fremgår klart at papirbasert dokumentasjon må oppbevares etter skanning inntil sikkerhetskopiering har funnet sted:

*Regnskapsmateriale på papir kreves ikke oppbevart dersom det skannes for elektronisk oppbevaring. Regnskapsmateriale på papir må likevel oppbevares til det er tatt sikkerhetskopi av den skannede versjonen, jf. § 7-2.*



### **Punkt 26 Elektronisk tilgjengelighet til bokførte opplysninger**

I punkt 26.3.1.3 gis en nærmere beskrivelse av hva som ligger i begrepet "elektronisk tilgjengelighet", hvor det bl.a. uttales følgende:

*"Formålet med bestemmelsen om elektronisk tilgjengelighet er at de bokførte opplysningene skal være tilgjengelige for etterkontroll, blant annet gjennom overføring til og analyser i for eksempel regneark, ACL (Audit Command Language), eller andre analyseverktøy. Det vil ikke være tilstrekkelig at de bokførte opplysningene er søkbare basert på angitte kriterier, for eksempel slik det kan søkes etter tekst eller beløp i en pdf-fil. Det vil heller ikke være tilstrekkelig at det kan gjennomføres fritekstsøk i en harddisk. (...)"*

Skattedirektoratet er enig i dette, og bemerker at slik funksjonalitet er avgjørende for en effektiv etterkontroll. Det ovennevnte kommer imidlertid ikke til uttrykk i forslaget til "definisjon" av elektronisk tilgjengelighet i ny § 7-6 (første ledd) i bokføringsforskriften:

*§ 7-6 Elektronisk tilgjengelighet*

*Med elektronisk tilgjengelighet menes at de bokførte opplysningen er tilgjengelig i regnskapssystemet eller lagret på annet måte.*

Skattedirektoratet foreslår en endring i forskriften, slik at formålet med bestemmelsen, slik det er sitert ovenfor, kommer klarere frem, men uten at et konkret revisjonsverktøy (ACL) angis:

*§ 7-6 Elektronisk tilgjengelighet*

*Med elektronisk tilgjengelighet menes at de bokførte opplysningen er tilgjengelig i regnskapssystemet eller lagret på annet måte. Bokførte opplysninger skal kunne overføres til og analyseres i regneark, database eller andre revisjonsverktøy.*

Skattedirektoratet støtter de øvrige endringsforslagene i punkt 26, herunder at kravet til sikkerhetskopiering for bokførte opplysninger som holdes elektronisk tilgjengelig presiseres.

### **Punkt 28 Bistand til oversetting av dokumentasjon**

I punkt 28 foreslås det at kontrollmyndighetene skal kunne kreve regnskapsmateriale som ikke er på norsk, svensk dansk eller engelsk oversatt til et av disse språkene. Forslaget er en presisering av bistandsplikten i bokføringsloven § 14. I punkt 21 er det foreslått at egenprodusert dokumentasjon som nevnt i bokføringsloven § 13 nr. 3 og spesifikasjoner av pliktig regnskapsrapportering skal være på ett av de fire språkene. Samisk regnes i den forbindelse som norsk språk. Skattedirektoratet bemerker at det samme må gjelde i forhold til oversettelser etter § 14.

Slik utkastet til lovbestemmelse er formulert kan det se ut som det er kontrollmyndighetene som kan velge hvilket av de fire språkene regnskapsmaterialet skal oversettes til. Det



fremgår imidlertid av omtalen at meningen er at det er den bokføringspliktige som skal kunne velge blant de fire språkene. Dette bør presiseres i de videre lovarbeidene.

Bokføringsstandardstyret har ikke tatt stilling til om det skal kunne stilles særskilte krav til oversettelsen, for eksempel at den skal foretas av en uavhengig instans. Det bes om høringsinstansenes synspunkt på dette spørsmålet.

Skattedirektoratet mener at det normalt ikke bør være behov for å stille særskilte krav til oversettelsen, dvs. at hovedregelen bør være at det blir opp til den bokføringspliktige å sørge for nødvendig oversettelse. Det kan imidlertid ikke utelukkes situasjoner hvor dette ikke er hensiktsmessig, for eksempel tilfeller hvor det er mistanke om at det er bokført kostnader som ikke vedrører den bokføringspliktige virksomheten.

Når det gjelder krav til oversettelse, kan det vises til at det for utenlandske selskaper og personer som driver virksomhet på norsk sokkel, unntatt petroleumsutvinning og rørledningstransport, er kravet til språk og oversettelse regulert i forskrift 29.1.1988 nr. 117, § 7. Bestemmelsen lyder slik:

*§ 7. Språk i regnskapet*

*Regnskapsmateriale som ligningsmyndighetene mener er av betydning for kontroll av regnskapet, kan kreves fremlagt i norsk oversettelse. På forlangende skal dette være attestert av statsautorisert translatør.*

Skattedirektoratet mener det er hensiktsmessig at muligheten til å kreve slik kvalifisert oversettelse fremgår av loven, og foreslår følgende endring i forslaget til nytt tredje ledd i bokføringsloven § 14:

*Kontrollmyndighetene kan kreve regnskapsmateriale som ikke er på nå norsk, svensk, dansk eller engelsk oversatt til et av disse språkene, og kan kreve at oversettelsen er attestert av statsautorisert translatør eller annen uavhengig oversetter.*

**Punkt 29 Generell forskriftshjemmel**

Ifølge mandatet for Bokføringsstandardstyrets gjennomgang av bokføringsreglene, jf. punkt 1, skal Bokføringsstandardstyret foreta en gjennomgang av reglene i bokføringsloven og bokføringsforskriften, og vurdere behovet for endringer ut fra de erfaringer en til nå har med bokføring etter det nye regelverket. I brev av 14. desember 2007 fra Norsk RegnskapsStiftelse ble aktuelle brukergrupper invitert til å komme men innspill i forbindelse med gjennomgangen, ut ifra den erfaring brukergruppene har med anvendelsen av regelverket.

Skattedirektoratet er på denne bakgrunn noe forbauset over at forskriftshjemmelen i bokføringsloven § 16 er brakt inn for Bokføringsstandardstyret til behandling. Det vises til at forskriftshjemmelen også var et sentralt tema da bokføringsloven ble vedtatt, og at den dermed ble



grundig vurdert i den forbindelse, og at det heller ikke har vist seg at bestemmelsen på noen måte har vært mye brukt i den mellomliggende perioden. Det kan derfor neppe være slik at det er erfaringene ved bruk av bestemmelsen som har foranlediget at dette temaet på nytt er tatt opp.

Bokføringsstandardstyret foreslår ingen endring av forskriftshjemmelen. Skattedirektoratet støtter dette fullt ut og viser for så vidt til Bokføringsstandardstyrets vurdering, hvor det også er sitert fra Skattedirektoratets høringskommentar til NOU 2002:20.

### **Punkt 30 Økonomiske og administrative konsekvenser**

I delrapport 2 er det foreslått å åpne for at det kan gjøres unntak ved enkeltvedtak fra følgende krav:

- Krav til at dokumentasjonen skal være nummerert
- Krav om at dokumentasjon utarbeidet av den bokføringspliktige skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk
- Krav til dokumentasjon av medgått tid
- Krav til oppbevaringstid for dokumentasjon som er pålagt i bokføringsforskriften kapittel 8. *Tilleggsbestemmelser og særlige regler for enkelte næringer og bransjer*

Skattedirektoratet bemerker at disse forslagene må antas å innebære en vesentlig økning i antall søknader til behandling hos Skattedirektoratet, og følgelig et økt behov for resurser til denne type saksbehandling.

## **2. Kravet til 10 års oppbevaring**

Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale har sentral betydning som grunnlag for fastsettelse av skatte- og avgiftsplikt, både førstegangs- og eventuell endringsfastsettelse. Dette gjelder både fastsettelse vedrørende den bokføringspliktige selv og for de tredjemenn han kontraherer med og plikter å gi opplysninger om. Disse tredjemenn kan selv være bokføringspliktige eller personer uten slik plikt, som eksempelvis lønnstakere. En forkorting av den pliktige oppbevaringstid fra 10 til 5 år vil derfor, ved at bevis forspilles, kunne få betydning ikke bare for muligheten til endringsfastsettelse vedrørende den bokføringspliktige selv, men ha slike konsekvenser for de skatte- og avgiftspliktige generelt.

Det mest vanlig forekommende, og det vi i det følgende særlig har for øye, er endringsfastsettelse til skatte- og avgiftspliktiges ugunst. Skattytere vil imidlertid også kunne ha krav på endring til sin gunst. Også slike endringer vil derfor kunne strande grunnet mangel på de bevis som fantes i oppbevaringspliktig regnskapsmateriale, men senere er bortskaffet. Frivillig oppbevaring kan avverge slike følger for den bokføringspliktige som forutsetter mulig behov for slike etterfølgende endringer. Det kan imidlertid ikke forventes at den bokføringspliktige, uten at det er et lovkrav, skal påta seg å ivareta interessene til skatte- og avgiftspliktige som for nødvendig faktumavklaring er avhengige av han som leverandør av tredjemannsopplysninger.



En lovendring med så vidtrekkende følger for mulighetene til å rette opp feilaktig fastsatt skatte- og avgiftsplikt innen en tiårsfrist, bør etter vår vurdering ikke gjennomføres uten at det påvises at de besparelser en forkortelse av oppbevaringstiden innebærer for de bokføringspliktige overstiger de kostnader og ulemper andre påføres. Disse negative følgene vil for det offentlige dels og mest direkte dreie seg om tapt proveny ved de endringsfastsettelse som vil måtte forsakes. Mye viktigere anser vi imidlertid de indirekte skadevirkningene av å måtte henlegge den type saker som er mest aktuelle for gjenåpning etter mer enn 5 år: De store og med kyndig overlegg fordekte unndragelsene som det av hensyn til den alminnelige skattemoral er av stor betydning at skatteetaten tar fatt i, får rettet opp og sanksjonert. Når det gjelder mulige besparelser for de bokføringspliktige minner vi om antakelsen i Skattedirektoratets utredning av 10.6.2008 om at overgangen til elektronisk lagring vil gjøre byrdene mindre tyngende.

Adekvate sanksjoner vil i nevnte alvorlige saker inkludere straff ilagt av domstoler. Vi viser i den forbindelse til Økokrims utredning av 5.10.2008 og slutter oss til de vurderinger som der er gjort. Ytterligere tør minnes om at foreldelsesfristen for skattesvik nylig har vært til vurdering og at denne i Ot.prp. nr. 22 (2008-2009) munnet ut i et forslag om å videreføre gjeldende tiårsfrist. Etter lovforslaget skal denne fristen gjelde også for brudd på merverdiavgiftsloven som i dag har kortere foreldelsesfrist. Vi anser det uaktuelt nå å revurdere det standpunkt som er inntatt i nevnte proposisjon og viser til den av Økokrim påpekte nære saklige sammenheng som foreligger mellom påbudt oppbevaringstid for regnskapsmateriale og foreldelsesfrist for særlig økonomiske lovbrudd. Oppbevaringsfristen bør i alle fall ikke være kortere.

En tilsvarende sammenheng foreligger mellom endringsfrist i skatte- og avgiftslovgivningen og påbudt oppbevaringstid for regnskapsmateriale. Videre vil, som også nevnt i Skattedirektoratets utredning, skatteetaten for avklaring av forhold av betydning for fastsettelsen et år jevnlig ha behov for å gå tilbake til tidligere års regnskaper for der å finne materiale som dels har direkte betydning for senere års fastsettelse. Det kan vises til kostpris/inngangsverdi og generelt skatteposisjoner som overføres til ny periode. Dels dreier det seg om materiale som mer indirekte har betydning ved å kunne kaste lys over det forhold som undersøkes og bidra til å sette det inn i dets rette sammenheng, jf eksempelvis kontrollområdet internprising der undersøkelser ikke bare retter seg mot prisingen av isolerte enkelttransaksjoner, men like gjerne mot den totale likevekt mellom ytelse i lenge vedvarende transaksjonsskjeder og mellomværender. Konsekvensen av at slikt regnskapsmateriale fra tidligere år mangler kan bli at uriktig fastsettelse forblir stående. På denne måten kan det finnes andre årsaker enn et bevisst og begrunnet hensiktsmessighetsvalg for at etaten ikke utnytter endringsfristen fullt ut. At full utnyttelse slik hindres i tilfeller hvor sakens omstendigheter og alvorlighetsgrad ellers taler for å gå inntil 10 år tilbake, gir oss grunnlag for den refleksjon at påbudt oppbevaringstid ideelt sett burde vært lenger enn endringsfristen. Da blir det i alle fall galt å gjøre oppbevaringsfristen kortere.

I Skattedirektoratets utredning er inntatt en liste med opplysninger om oppbevarings- og endringsfrist i andre land; 26 i alt, men opplysninger om endringsfrist mangler for 4 av disse.




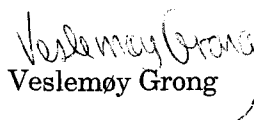
Hovedinntrykket tabellen etterlater er at oppbevaringstiden er lenger enn endringsfristen. Vi har ikke undersøkt hvorfor det er blitt slik, og har derfor ikke grunnlag for å antyde at det forhold vi behandlet ovenfor kan være del av forklaringen. Det vi kan fastslå er at land med lengre oppbevaringstid enn endringsfrist settes bedre i stand til å utnytte sin endringsfrist fullt ut. Dette sammen med de modifikasjoner som er opplyst å gjelde for endringsfristen i enkelt andre land og den tilbakeholdenhet vi i Norge praktiserer når det gjelder å endre fastsettelsen langt tilbake i tid, kan tyde på at den reelle forskjellen mellom norsk og utenlandsk endringsregime ikke behøver å være så stor som endringsfristen i lovbestemt antall år kan gi inntrykk av, i alle fall om det sammenlignes med den maksimale tiårsfristen i Norge.

Heller ikke de opplysninger om pliktig oppbevaringstid i andre land som utredningen refererer gir etter vår mening grunnlag for å hevde at forskjellen fra gjeldende norske regime er så stort at den i seg selv er et argument for å forkorte vår frist.

Samlet er det Skattedirektoratets vurdering at tilgjengeligheten av også eldre regnskapsmateriale har så stor betydning for riktig fastsettelse av skatte- og avgiftsplikt og for den forebygging av unndragelser vi søker å oppnå gjennom etatens kontrollarbeid, at en forkorting av påbudt oppbevaringstid fra 10 til 5 år vil få vesentlige negative konsekvenser for disse målsettingene. Vi ser ingen tilstrekkelig grunn til å forkorte gjeldende frist. Det alternativ som ble skissert i vår utredning vurderes fortsatt ikke å være noen tjenlig løsning.

Med hilsen

  
Heide Lindsjorn  
seksjonssjef  
Rettsavdelingen, foretaksskatt  
Skattedirektoratet

  
Veslemøy Grong