



FINANSDEPARTEMENTET
Postboks 8008 DEP
0030 OSLO

Høringssvar - Forslag til endring av bokføringsregelverket - delrapport III fra NRS

Det vises til Deres brev av 8. juni 2009.

Skattedirektoratet støtter i all hovedsak de forslag som er fremmet av Norsk RegnskapsStiftelse ved Bokføringsstandardstyret (BSS), i delrapport III. Rapporten fremstår som et gjennomarbeidet produkt. Ikke alle forslag fremstår som ubetinget positive sett fra et kontrollmessig perspektiv. Skattedirektoratet anser det likevel slik at Bokføringsstandardstyret i hovedsak har foretatt en hensiktsmessig avveining mellom kostnader og nytte i forhold til de forslag som er fremsatt i delrapporten, jf. for øvrig rapportens punkt 21 økonomiske og administrative konsekvenser. Vi vil nedenfor gi fortløpende kommentarer til enkelte punkter i delrapporten.

Rapportens punkt 3 – Utenlandske filialer av norske foretak

I pkt. 3.2 - gjeldende rett - skriver BSS at næringsoppgaven til bokføringspliktige som ikke har årsregnskapsplikt skal inkludere tall fra utenlandske filialer i den utstrekning kreditmetoden gjelder etter skatteavtalene. Skattedirektoratet bemerker at næringsoppgaven skal inkludere tall fra utenlandske filialer også i tilfeller hvor kreditmetoden kun følger av internretten.

BSS har fortatt en gjennomgang av hvilke pliktige regnskapsrapporteringer etter bokføringsloven som er aktuelle for utenlandske filialer av norske foretak, jf. punkt 3.1.1.1.

Om lønns- og trekkoppgaver, skattetrekk og arbeidsgiveravgift uttales følgende:

Dersom de ansatte i den utenlandske filialen er skattepliktig til det landet der filialen er etablert, vil ikke reglene om lønn mv. i forskriften være aktuelle da disse beløpene ikke skal rapporteres til Norge. Dersom noen av de ansatte er skattepliktig til Norge, må beløpene rapporteres, og av hensyn til etterkontroll bør bokføringsreglene på dette område følges.

Deretter drøftes det i etterfølgende punkter om det bør gjøres unntak for enkelte bestemmelser i bokføringsreglene. Om Spesifikasjon av lønnsoppgavepliktige ytelser uttales (punkt 3.3.1.3):

Disse spesifikasjonene er ikke aktuelle for utenlandske filialer bortsett fra utenlandske filialer som har ansatte som er skattepliktige til Norge. For slike lønnsoppgavepliktige ytelser vil det av skattehensyn være påkrevet at spesifikasjonen gis. Det er derfor heller ikke på dette område grunnlag for noe unntak for filialer i utlandet.



Skattedirektoratet er enig i at det ikke er grunnlag for unntak for utenlandske filialer på dette området. Vi ser ellers grunn til å påpeke at den mer presise avgrensning av oppgaveplikten fremgår av forskrift 19.11.1990 nr. 932 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet. Spørsmålet er også berørt i finansminister Kristin Halvorsens brev til Stortinget av 25.6.2009 som svar på spørsmål nr. 1370 fra Ulf Leirstein vedrørende skattereglene for grensegjengere.

Rapportens punkt 4 – Merverdiavgiftsspesifikasjon

BSS har foreslått en ny ordlyd i bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 8:

Spesifikasjon av merverdiavgift. Grunnlaget for inngående og utgående merverdiavgift fordelt på de forskjellige avgiftssatsene spesifisert pr. termin. Spesifikasjonen skal vise beløp pr. konto og totalt. Spesifikasjonen skal også vise avgiftsfri omsetning og uttak samt omsetning og uttak som faller utenfor bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 4. For utgående merverdiavgift skal avgiftsgrunnlaget også kunne spesifiseres pr. transaksjon. Eventuelle forskjeller mellom beregnet grunnlag i henhold til kontospesifikasjonen og innberettet avgiftsgrunnlag skal forklares, og forskjellene skal kunne spesifiseres pr. transaksjon for hver avgiftssats som en del av merverdiavgiftsspesifikasjonen.

Forslaget innebærer en klargjøring av gjeldende bestemmelse, ev. en viderføring av praksis ved at det åpnes for at det kan være differanser mellom postert grunnlag i kontospesifikasjon og innberettet avgiftsgrunnlag (ulik periodisering for regnskaps- og avgiftsmessige formål). Det legges til grunn at differansene skal kunne forklares og spesifiseres pr. transaksjon som en del av merverdiavgiftsspesifikasjonen. Skattedirektoratet er usikker på i hvilken utstrekning regnskapssystemene har slik funksjonalitet, men legger til grunn at dette må være på plass for at slike avvik skal kunne aksepteres.

Skattedirektoratet foreslår en mindre språklig justering av forskriftsteksten, siste punktum:

Spesifikasjon av merverdiavgift. Grunnlaget for inngående og utgående merverdiavgift fordelt på de forskjellige avgiftssatsene spesifisert pr. termin. Spesifikasjonen skal vise beløp pr. konto og totalt. Spesifikasjonen skal også vise avgiftsfri omsetning og uttak samt omsetning og uttak som faller utenfor bestemmelsene i merverdiavgiftsloven kapittel 4. For utgående merverdiavgift skal avgiftsgrunnlaget også kunne spesifiseres pr. transaksjon. Spesifikasjonen skal dessuten vise eventuelle forskjeller mellom beregnet grunnlag i henhold til kontospesifikasjonen og innberettet avgiftsgrunnlag, spesifisert pr. transaksjon for hver avgiftssats.

BSS foreslår også et nytt tredje punktum i bokføringsforskriften § 3-1 første ledd nr. 2:

Inngående og utgående merverdiavgift skal kunne spesifiseres pr. transaksjon.

Skattedirektoratet forstår dette slik at forslaget innebærer at avgiften enten må direkteføres eller bokføres



ved hjelp av koder. Det vil dermed ikke være tillatt å beregne avgiften pr. termin ved å summere opp avgiftsgrunnlaget for aktuell konto – for eksempel ”avgiftspliktig salg” – og postere beregnet avgift for perioden i én postering.

Rapportens punkt 5 - Salgsdokumentets innhold

5.3.1.2 - Dokumentasjonsdato

Bokføringsstandardstyret foreslår at det skal være adgang til å tilbakedatere salgsdokumentet inntil 10 virkedager etter periodeslutt, slik at salgsdokument som utstedes for eksempel i begynnelsen av januar, og som gjelder leveranser i desember, kan dateres 31. desember. Skattedirektoratet er i utgangspunktet skeptisk til en slik regel. Både fordi dette skaper usikkerhet mht. det faktiske utstedelsestidspunktet og fordi dette kan skape problem for mottaker av slike salgsdokument, som allerede kan ha lukket forrige regnskapsperiode for bokføring på det tidspunktet dokumentasjonen mottas. Slike bokføringspliktige må bokføre dokumentasjonen i en annen periode enn hva dokumentasjonsdatoen tilsier. Dette skaper igjen asymmetri mellom selgers og kjøpers innberetning av hhv. utgående og inngående avgift og mellom opplysningene i hhv. kunde- og leverandørspeifikasjon på periodenivå. Det antas likevel at slike forskjeller vil forekomme sjelden, da de færreste bokføringspliktige vil lukke regnskapsperioden så vidt tidlig.

Samtidig synes det å være slik at mange bokføringspliktige benytter den omtalte teknikken med tilbakedatering i praksis. Dette for å unngå å få for mange regnskapsmessige periodiseringer av hensyn til årsregnskap og skatt. For bokføringspliktige som har plikt til å utstede salgsdokumentet innen kalenderårets utgang, jf. bokføringsforskriften § 5-2-2 annet punktum, må forslaget til ny bestemmelse antas å ha stor verdi. Slike virksomheter kan ha store praktiske problem med å oppfylle dagens regelverk i forhold til leveranser som finner sted på kalenderårets siste dager. Av disse grunner finner Skattedirektoratet under tvil å kunne akseptere at det innføres en regel som gjør det mulig å bokføre på en tidligere periode enn hva dokumentasjonsdatoen skulle tilsi. I pkt 5.3.1.2 skisseres to mulige løsninger, hvorav bare den ene reflekteres i forslaget til forskrift. Det andre alternativet medfører at salgsdokumentet skal angi to datoer – dokumentasjonsdato og utstedelsesdato. Skattedirektoratet mener i likhet med BSS at dette alternativet er det mest informative. Bokføringsstandardstyret har likevel ikke foreslått en regel som medfører bruk av to datoer i salgsdokumentet, under henvisning til at det er usikkert hvorvidt de ulike faktureringsystemene har nødvendig funksjonalitet til å operere med to datoer. Skattedirektoratet mener at virksomheter som ønsker å fravike bokføringsregelverkets generelle regler på dette området, også må forventes å kunne ta ev. kostnader med nødvendige systemendringer. Vi foreslår følgelig at forskriftsforslaget endres slik at det stilles krav om at både dokumentasjonsdato og utstedelsesdato skal fremgå.

Rapportens punkt 6 - Formidling

Skattedirektoratet bemerker at det har vært stor usikkerhet knyttet til hvilke regler som gjelder ved utstedelse av dokumentasjon mellom partene i tilfeller hvor det er brukt formidler som mellomledd. Det later til at dette praktiseres på forskjellige måter, og at praksisen i noen grad er bransjeavhengig.



Bokføringsstandardstyret har etter vår mening gjort en hensiktsmessig vurdering av aktuelle problemstillinger, og har fremmet et forslag til ny § 5-2-1 a i bokføringsforskriften som åpner for flere av de metoder som benyttes i dag. Når det gjelder forslaget til tredje ledd åpner dette for at selger kan utstede dokumentasjon for salget i formidlerens navn. Dette kan øke risikoen for at formidleren feilaktig behandler dette som kjøp i sitt regnskap, slik vi har sett en del eksempler på i praksis. Bokføringsstandardstyret foreslår imidlertid ytterligere krav for at denne metoden skal kunne benyttes, noe som vil motvirke den omtalte risikoen. Skattedirektoratet finner på den bakgrunn å kunne støtte forslaget til § 5-2-1a tredje ledd.

Rapportens punkt 7 - Utstedelse av salgsdokument og dokumentasjon for uttak

7.1. Utstedelse av salgsdokument

- Løpende ytelser og medlemskontingenter

Skattedirektoratet finner å kunne støtte forslagene til dokumentasjonsregler for visse typer løpende ytelser og medlemskontingenter. Vi anser forslagene for å være praktiske løsninger for de bokføringspliktige virksomhetene som omfattes av bestemmelsene. Skattedirektoratet legger vekt på at bestemmelsene etter forslaget ikke gjelder avgiftspliktige ytelser, slik at reglene ikke medfører problematikk rundt kravene til dokumentasjon av inngående avgift.

Når det gjelder løpende ytelser foreslås det dokumentasjon i form av betalingsdokumentasjon og avtale. Det legges til grunn at betalingsdokument og kontrakt til sammen vil tilfredsstillende kravene til innhold i salgsdokument. Kontraktene vil likevel ikke nødvendigvis foreligge i en direkte kontrollerbar sekvens ettersom avtaler både kan opphøre og endres. Bokføringsstandardstyret legger derfor til grunn at både løpende og avsluttede kontrakter må oppbevares på en systematisk måte i tiårsperioden. Skattedirektoratet bemerker at kravet til å oppbevare avtalen i ti år uansett følger av at avtalen utgjør primærdokumentasjon sammen med betalingsdokumentet. Dersom avsluttede avtaler makuleres etter 10 år, vil en kontroll basert på løpende og oppbevaringspliktige avsluttede avtaler likevel kunne gi brudd i nummerrekkefølgen, fordi avtaler som er oppbevart ti år etter avslutningsdato da er fjernet. Det antas likevel at dette ikke vil være et stort problem i praksis, og Skattedirektoratet foreslår derfor ingen endringer i forhold til oppbevaringskravet.

- Oversendelse av salgsdokument

Skattedirektoratet støtter forslaget om å presisere at salgsdokumentet uoppfordret skal oversendes kjøper med mindre annet fremgår av skriftlig, undertegnet avtale mellom partene eller er bestemt i lov eller forskrift. Skattedirektoratet har sett eksempler på at bokføringspliktige unnlater å oversende hele eller deler av dokumentasjonen til sine kunder, uten at dette er tilstrekkelig avtalt mellom partene. Dette vil kunne være en stor praktisk ulempe for bokføringspliktige kjøpere, som skal benytte dokumentasjonen i sitt regnskap. Det er også grunn til å understreke at også forbrukere må kunne forvente å få en tilfredsstillende dokumentasjon for sine kjøp.



- Omvendt fakturering

BSS foreslår å klargjøre at det er en forutsetning for å kunne benytte unntaket i bokføringsforskriften § 5-2-1 tredje ledd punkt e) at kjøperen besitter grunnlaget for å kunne utstede salgsdokumentet, uten at selger innehar de samme opplysningene. Skattedirektoratet er enig i at dette bør fremgå klart av bestemmelsen. BSS foreslår følgende formulering:

e) kjøpere som *alene besitter hele eller deler av materialet for beregning av omfang, vekt, kvalitet eller lignende* som grunnlag for utbetaling av provisjon eller annet vederlag til selgeren.

Skattedirektoratet foreslår en endring i ordlyden slik at det kommer klarere frem at unntaket ikke kommer til anvendelse dersom selgeren besitter de samme opplysningene som kjøperen. I slike tilfeller vil selgeren kunne utstede dokumentasjonen uten å måtte innhente opplysninger fra kjøperen, og hovedregelen skal følges:

e) kjøpere som besitter *materialet for beregning av omfang, vekt, kvalitet eller lignende* som grunnlag for utbetaling av provisjon eller annet vederlag til selgeren. *Bestemmelsen kommer ikke til anvendelse dersom selgeren innehar det samme materialet.*

- Papir og trykkkvalitet

Bokføringsstandardstyret foreslår å presisere at salgsdokument skal utstedes med en trykk- og papirkvalitet som sikrer lesbarheten i hele oppbevaringstiden, jf. forslaget til nytt sjette ledd i § 5-2-1:

Salgsdokument som utstedes på papir, skal utstedes med en papir- og trykkkvalitet som sikrer lesbarheten i hele oppbevaringsperioden.

Skattedirektoratet er enig med BSS at det er behov for å presisere at salgsdokumentet skal utstedes med en kvalitet som sikrer lesbarheten i hele oppbevaringstiden, selv om dette også kan utledes av de grunnleggende bokføringsprinsippene. Det vises til at det ikke er uvanlig at dokumentasjonen taper kvalitet over tid, også innen forholdsvis kort tid etter at den er mottatt. Skattedirektoratet mener imidlertid det kan være hensiktsmessig å knytte dette kravet til alle former for dokumentasjon som utstedes på papir, dvs. at bestemmelsen gjelder uavhengig av om det er selgeren eller den bokføringspliktige selv som har utstedt dokumentasjonen. Kravet vil da også gjelde for eksempel dokumentasjon av lønn, regnskapsmessige disposisjoner og balansen. Det foreslås følgelig en generell bestemmelse i ny § 5-14 i bokføringsforskriften i stedet for nytt sjette ledd i § 5-2-1:

§ 5-14 *Papir- og trykkkvalitet*

Dokumentasjon som utstedes på papir skal utstedes med en papir- og trykkkvalitet som sikrer lesbarheten i hele oppbevaringsperioden. Bestemmelsen gjelder tilsvarende ved utstedelse av dokumentasjon av balansen, jf. kapittel 6.



7.2. Utstedelse av dokumentasjon for uttak

Bokføringsforskriften mangler pr. i dag bestemmelser om tidspunktet for dokumentasjon for uttak. Skattedirektoratet bemerket dette i sin høringsuttalelse til teknisk revidert merverdiavgiftslov og foreslo en ny bestemmelse i bokføringsforskriften § 5-2-2. Bokføringsstandardstyret har fulgt opp dette i form av et forslag til ny § 5-2-2 annet ledd. Skattedirektoratet støtter forslaget, som forutsetter at uttakene må registreres fortløpende, men at det aksepteres en viss frist (senest 10 dager etter måneden da uttaket fant sted) for å utstede dokumentasjonen som oppfyller kravene i bokføringsforskriften, forutsatt at uttakene er betryggende registrert i den mellomliggende perioden.

Når det gjelder tidspunktet for utstedelse av salgsdokument og dokumentasjon for uttak, og sammenhengen med merverdiavgiftsregelverket, bemerkes det at lov 19.6.2009 nr. 58 (merverdiavgiftsloven) § 15-10 tredje ledd og fjerde ledd lyder slik:

(3) Salgsdokumentasjon for en merverdiavgiftspliktig omsetning kan ikke utstedes før ved levering av varen eller tjenesten.

(4) Departementet kan gi forskrift om plikt til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Departementet kan også gi forskrift om tidspunktet for utstedelse av salgsdokumentasjon og dokumentasjon av uttak, herunder gjøre unntak fra tredje ledd.

I utkastet til merverdiavgiftsforskrift som nå er på høring lyder § 15-10 slik:

Bestemmelser til utfylling av merverdiavgiftsloven § 15-10 annet ledd¹ er fastsatt av Finansdepartementet i forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring kapittel 5.

Bokføringsforskriften er i dag hjemlet i merverdiavgiftsloven § 44. Når den nye merverdiavgiftsloven trer i kraft må hjemmelsgrunnlaget endres. Det samme gjelder andre henvisninger til merverdiavgiftsloven i bokføringsforskriften.

Rapportens punkt 8 - Utstedelse av salgsdokumentasjon i bygg- og anleggsbransjen

Skattedirektoratet legger til grunn at Bokføringsstandardstyrets forslag i hovedsak innebærer presiseringer av gjeldende rett, herunder i forhold til hva som har vært akseptert praksis av avgiftsmyndighetene. Bokføringsreglene skal bl.a. tilrettelegge for at den bokføringspliktige utarbeider dokumentasjon, bokfører opplysninger og utarbeider spesifikasjoner av hensyn til pliktig regnskapsrapportering, som for eksempel rapportering av merverdiavgift.

Bokføringsreglene skal dermed ikke påvirke materiell skatte- eller avgiftsrett. Vi har på denne bakgrunn ingen kommentar til de forslag BSS har fremsatt utover et forslag til en mindre endring av utkastet til ny § 5-2-4. Forslaget til ny bestemmelse lyder slik:

¹ Henvisningen antas å være feil – korrekt henvisning antas å være til fjerde ledd



§ 5-2-4 Løpende levering av varer og tjenester

Tjenester som leveres løpende, og varer som leveres i den forbindelse, skal faktureres senest en måned etter utløpet av den ordinære merverdiavgiftsterminen, jf. merverdiavgiftsloven § 30 første ledd. Utstedelse av *salgsdokument* for løpende tjenesteleveranser kan utsettes ytterligere for ubetydelige leveranser. *Ved anbudsarbeider og lignende kan avtalte betalingsplaner legges til grunn ved faktureringen med mindre de avviker vesentlig fra den reelle fremdriften i perioden.*

Skattedirektoratet foreslår at ordet "perioden" i tredje punktum bør erstattes av "merverdiavgiftsterminen". Dette vil gjøre det tydeligere at tredje punktum er en presisering av første punktum. Det vises til delrapportens beskrivelse i tredje siste avsnitt før pkt. 8.3.2:

"Også ved bruk av betalingsplaner skal fakturering skje senest én måned etter utløpet av den ordinære merverdiavgiftsterminen."

Rapportens punkt 9 - Dokumentasjon av kontantsalg

9.1 Krav til salgsdokument (kvittering)

Bokføringsstandardstyret foreslår en oppmykning av bestemmelsene om at salgsdokumentet ved kontantsalg skal inneholde opplysninger om kjøper, der hvor kjøpet er beregnet for videresalg, innsatsfaktorer i produksjon mv. Det foreslås en nedre grense på kr 1 000 i slike tilfeller, med unntak for drivstoff, og en høyere grense på kr 2 000 inklusive merverdiavgift, der hvor betalingen skjer med den bokføringspliktiges betalingskort. Det anføres at betalingen med slike kort til en viss grad vil være sporbare og på den måten redusere uheldig sider ved at salg og kjøp ikke kreves ført over kunde- og leverandørspeifiseringen.

Skattedirektoratet kan se uheldige sider for skattekontrollen ved at det åpnes for unntak fra kravet om at kjøper alltid skal angis ved salg av varer/tjenester som skal videreselges, hvor varen/tjenesten inngår som innsatsfaktor i produksjon mv. Vi ser imidlertid også de praktiske hensyn som ligger bak forslaget fra Bokføringsstandardstyret. Etter en totalvurdering har vi derfor kommet til at vi ikke vil gå i mot forslaget om det gjøres visse justeringer på dette området.

En beløpsgrense på kr 1 000 finnes allerede i bokføringsforskriften § 5-5 (2) i forhold til unntak fra kravet til å ha kjøpers navn i kjøpdokumentasjonen for andre typer kjøp enn videresalgsvarer mv. Forslaget i delrapport III medfører derfor kun et utvidet anvendelsesområde, ved at også kjøp under kr 1 000 av videresalgsvarer mv. faller innenfor unntaket.

Det kan stilles spørsmål ved om regelverket blir unødvendig komplisert ved å innføre to beløpsgrenser på dette området. Skattedirektoratet ser på den andre siden positivt på regler som stimulerer bokføringspliktige til å benytte kort fremfor kontanter, og vil derfor ikke gå i mot forslaget. Vi bemerker likevel at det kan være stor forskjell mellom kort som faller innenfor unntaket - definert som "betalingskort" - når det gjelder graden av sporbarhet. For eksempel vil det være stor forskjell på kort som er utstedt av en utenlandsk bank, kontra en norsk bank, når det



gjelder kontrollmyndighetenes mulighet til å innhente opplysninger. Forskjellen vil også kunne være stor mellom ulike fremmede utstederland. Vi er for øvrig heller ikke sikre på om det ikke finnes andre kort som er like, eller like lite, sporbare som de som er definert som betalingskort i utkastet til § 5-3-1 nytt annet ledd.

Skattedirektoratet støtter forslaget til presisering av at kravet til å angi kjøper ved salg av videresalgsvarer mv. over beløpsgrensene, også gjelder når en ansatt legger ut på vegne av arbeidsgiveren, jf. forslaget til § 5-3-2a tredje ledd og forslaget til § 5-5 fjerde ledd (rapportens pkt. 10.3.2). Vi anser dette for å være en presisering av gjeldende rett.

Skattedirektoratet bemerker for øvrig at det i forskriftsutkastet til ny § 5-3-2a tredje ledd er benyttet bokstavene c) og d). Det antas at dette skal være bokstav a) og b).

9.2 Krav til dokumentasjon av korreksjonsposter, opplæring mv.

Skattedirektoratet støtter forslagene til bestemmelser i pkt. 9.2.3.2. Både drøftingen i kapittel 9.2.3.1 og forslaget til presiseringer i bokføringsforskriften §§ 5-3-2 og 5-3-3 er etter vår oppfatning klargjørende i forhold til praktiseringen av regelverket. Vi vil dessuten fremheve viktigheten av at det settes krav til dokumentasjon i form av kundens signatur når det foretas utbetaling av kontanter til kunde i forbindelse med returer mv.

9.3. Unntakene fra kravet til kassaapparat

Skattedirektoratet støtter forslagene til nye unntaksbestemmelser i bokføringsforskriften § 5-4. Unntakene er i stor grad i samsvar med det Skattedirektoratet har lagt til grunn i fortolkningsuttalelser på dette området. Vi finner det dessuten hensiktsmessig at det foretas en oppdeling av § 5-4, ved at de ulike unntakene får egne paragrafer og overskrifter. Dette gjør regelverket mer oversiktlig og lettere tilgjengelig.

Det er foreslått en ny måte å dokumentere kontantsalget på for de som driver ambulerende og sporadisk kontantsalg. I tillegg til forhåndsnummererte salgsbilag eller innbundet bok, kan disse alternativt dokumentere kontantsalget ved oppstilling over ut- og innleverte varer og kontanter. Skattedirektoratet kan se at dette alternativet kan være hensiktsmessig for en del virksomheter, og støtter følgelig forslaget. Samtidig påpeker vi viktigheten av at oppstillingen skal vise både kontanter og varer. Dette muliggjør en bedre avstemming og sannsynliggjøring av kontantsalget. Skattedirektoratet støtter således også den endringen som er foreslått på dette området i forhold til oppsøkende salg til publikum (forslaget § 5-4-2), ved at oppstillingen også i dette tilfellet skal vise både varer og kontanter.

Det er foreslått en generell bestemmelse i § 5-4-5 for dokumentasjon av inngangspenger og garderobeavgift, hvor gjenpart av forhåndsnummererte billetter kan benyttes som dokumentasjon. Bestemmelsen vil dermed gjelde alle former for inngangspenger, for eksempel på messer og festivaler, og vil ikke lenger kun gjelde inngangspenger og garderobeavgift knyttet til serveringssteder som serverer alkohol, jf. bokføringsforskriften § 8-5-4. På denne bakgrunn synes det naturlig å benytte "kunde" som begrep i forskriften, i stedet for "gjest".



Rapportens punkt 10 - Dokumentasjon av kontante kjøp

Forslagene må dels ses i sammenheng med forslaget til regler for kontantsalg. Det vises til våre kommentarer under punkt. 9.1. ovenfor. Vi støtter forslagene til regler på dette området, med den reservasjon som er gjort under punkt 9.1.

Rapportens punkt 12 - Særskilte dokumentasjonsregler for enkelte bransjer.

Punkt 12.1 Restaurantbransjen, 12.2. Frisører mv., 12.3. Bilverksteder og bilpleie

Krav om personaljournal

Det er foreslått krav om personaljournal for restaurantbransjen, jf. pkt. 12.1, frisørvirksomhet mv., jf. pkt 12.2, samt bilverksteder og bilpleie, jf. pkt. 12.3. Også Skatteunndragelsesutvalget har fremmet forslag om personaljournal for disse bransjene (NOU 2009:4 pkt. 10.2.4). Det vises derfor til Skattedirektoratets høringsuttalelse til Skatteunndragelsesutvalgets utredning hvor vi gir vår klare støtte til dette forslaget:

Utvalgets forslag om å innføre en regel om plikt til daglig oppdatert journal over personalet i utvalgte bransjer, for eksempel restaurantbransjen, vil opplagt kunne være med på å bedre seriositeten innenfor de bransjene som vil bli omfattet av ordningen. Det vil være et effektivt og preventivt virkemiddel mot svart (kontant) arbeid og svart omsetning.

Innenfor enkelte bransjer er det allerede regler for slik registrering i dag. I forhold til Skatteetatens kontrollarbeid, ser vi klart viktigheten av at registreringsplikten også må gjelde løpende gjennom arbeidsdagen, slik at man under uanmeldte kontroller kan unngå å komme opp i tvilstilfeller.

Norsk RegnskapsStiftelse som har gjennomgått de norske bokføringsreglene på oppdrag fra Finansdepartementet, har også foreslått at bokføringsreglene endres ved at det innføres et krav om personaljournal for serveringssteder, frisørvirksomheter/skjønnhetspleie og bilverksteder/bilpleie. Dette fremgår av rapport 3 fra Bokføringsstandardstyret til Finansdepartementet. Skattedirektoratet gir sin klare støtte til en slik endring i bokføringsreglene. Vi finner det også hensiktsmessig at det innføres sanksjoner som i Sverige ved brudd på kravet om føring av personaljournal, og mener at bestemmelser om dette naturlig hører hjemme i ligningsloven, merverdiavgiftsloven og skattebetalingsloven. Ved innføring av regler om personaljournal, med etterfølgende nødvendig kontrollvirksomhet, er det høyst sannsynlig at krav om personaljournal også i Norge vil være et meget effektivt middel mot svart arbeid.

Når det gjelder forskriftsforslagene bemerkes at det i kravet til personaljournal for frisører (§ 8-3-2a) og bilverksteder/bilpleie (§ 8-12) henvises til at det skal føres personaljournal i samsvar med § 8-5-4 (bestemmelsen om å føre personaljournal for serveringssteder). Kravet til å oppbevare personaljournal fremgår av § 8-5-6. Ordlyden i § 8-3-2a og § 8-12 må derfor endres slik:



Bokføringspliktige etter § skal føre og oppbevare personaljournal i samsvar med §§ 8-5-4 og 8-5-6.

Andre endringsforslag

Skattedirektoratet støtter forslaget til § 8-5-3 første ledd, hvoretter serveringsstedet må registrere salg av mat og drikke fortløpende på kassaapparat selv om betalingen først skjer når gjesten forlater serveringsstedet. Vi legger til grunn at dette kravet vil forbedre kontrollmulighetene og være med å sikre at inntektene blir fullstendig registrert, jf. for øvrig bokføringsloven § 4 nr. 2.

Skattedirektoratet gir også sin tilslutning til endringsforslagene i bokføringsforskriften § 8-3-1 og 8-3-2 for frisører mv. Kravet om å skille ut klipp fra øvrige behandlingstjenester hos frisører vil gi et bedre grunnlag for å kontrollere inntektene i bransjen.

Rapportens punkt 14 – Oppbevaringstid for kassaruller

Skattedirektoratet kan ikke tilrå at det gjøres endringer i kravet til oppbevaringstid for kassaruller. Kassaruller kan benyttes til å kontrollere hvorvidt informasjonen i dagsoppgjøret stemmer med de opprinnelige registreringene i kassaapparatet. I delrapport I - Godkjenningsordning for kassasystemer -, oversendt fra Norsk RegnskapsStiftelse til Finansdepartementet i brev av 1. oktober 2008, har BSS konkludert med at dagens regelverk om bruk av kassaapparat bør endres, og at det i den forbindelse bør vurderes nærmere om det bør innføres en godkjenningsordning for kassaapparat, slik det nå innføres i Sverige. Bakgrunnen for dette er at det er avdekket at dagens kassasystemer er forholdsvis enkle å manipulere. BSS anbefaler at dette spørsmålet vurderes nærmere i samarbeid med fagpersoner som har teknisk kompetanse.

Skattedirektoratet legger til grunn at en eventuell godkjenningsordning for kassaapparat, kan redusere behovet for å oppbevare kassaruller. Vi fraråder derfor at det gjøres endringer i regelverket før spørsmålet om en godkjenningsordning er utredet. Det vises bl.a. til at manipulerede dagsoppgjør kan avdekkes ved gjennomgang av kassarullene. Vi imøteser for øvrig at det iverksettes et arbeid med utgangspunkt i den anbefaling som er gitt i delrapport I fra Bokføringsstandardstyret.

Rapportens punkt 15 – Oppbevaring av regnskapsmateriale i utlandet

I rapportens punkt 15.3.2 foreslås det at elektronisk regnskapsmateriale skal kunne oppbevares i Danmark, Finland, Island eller Sverige, jf. forslag til nytt annet ledd i bokføringsforskriften § 7-4. Det stilles krav om at regnskapsmaterialet skal kunne skrives ut på papir fra terminal eller lignende i Norge i hele oppbevaringsperioden, og at den bokføringspliktige skal informere Skattedirektoratet om bl.a. hvilket regnskapsmateriale som oppbevares i utlandet.

I rapportens punkt 15.3.1.1 – ”Mulighet for etterkontroll” - er det redegjort for ulemper for bl.a. skattekontrollen ved å tillate at regnskapsmateriale oppbevares i utlandet. Skattedirektoratet slutter seg til denne redegjørelsen og bemerker at oppbevaring av regnskapsmateriale i utlandet i en del tilfeller vil medføre ulemper for skattekontrollen, uavhengig av hvilket land regnskapsmaterialet oppbevares i. Skattedirektoratet vil likevel ikke gå i mot forslaget om at elektronisk



regnskapsmateriale skal kunne oppbevares i de nordiske land. Dette med bakgrunn i de samarbeidsavtaler vi har med de nordiske land og de gode erfaringer vi har i forhold til samarbeid med disse landene i praksis. Det vises også til at både Sverige og Danmark de senere årene har endret sin lovgivning på dette området, jf. beskrivelsen i rapportens punkt 15.3.1.1. En forutsetning for å kunne støtte et forslag om at regnskapsmateriale skal kunne oppbevares i utlandet uten søknad, er at dette begrenses til de nordiske landene, at adgangen kun vil gjelde elektronisk regnskapsmateriale som kan skrives ut fra terminal i Norge, slik BSS har foreslått, og ellers på de betingelser som er angitt i forskriftsutkastet. Skattedirektoratet mener imidlertid det er hensiktsmessig at skriftlig informasjon fra den bokføringspliktige om oppbevaring av regnskapsmateriale i utlandet sendes til skattekontoret, i stedet for Skattedirektoratet. Det foreslås at forskriften endres iht. dette.

Rapportens pkt. 16 – Filformatets egenskaper ved elektronisk oppbevaring

I punkt 16.3.2 foreslås det en bestemmelse om elektronisk dokumentasjon. Bestemmelsen lyder slik:

Elektronisk dokumentasjon skal utstedes i et filformat som ikke enkelt lar seg redigere i allment kjente sluttbrukerverktøy for tekstbehandling, regneark, e-post mv. uten at endringen fremgår direkte av dokumentasjonen

Bokføringsstandardstyrets forslag synes på dette område å være en gjentakelse av det forslaget som ble fremsatt av Bokføringslovutvalget i NOU 2002:20, men med en noe endret ordlyd. Samtidig spør BSS avslutningsvis om høringsinstansenes synspunkt på eventuell innføring av krav til avansert elektronisk signatur ved utstedelse av salgsdokumenter.

Når det gjelder forskriftsutkastet forstår Skattedirektoratet drøftingen slik (pkt. 16.3.1.3) at kravet tilfredsstilles dersom det brukes billedfiler, hvor endringer i dokumentet ikke kan gjennomføres gjennom direkte registrering av data ved bruk av tastatur. En pdf-fil som kan skrives i ved bruk av Adobe Acrobat (uten bruk av elektronisk signatur) vil således ikke tilfredsstille kravet, mens en billed-pdf vil gjøre det. Skattedirektoratet er enig i denne avgrensningen, når man først har valgt å ikke stille *krav* til avansert elektronisk signatur.

Når det gjelder synspunkt på innføring av krav til avansert elektronisk signatur, bemerkes at Skattedirektoratet anser dette som en bedre løsning sett opp mot formålet med bestemmelsen. Skattedirektoratet kan imidlertid se at et slikt krav – i alle fall på kort sikt - kan være uforholdsmessig, særlig for mindre virksomheter. Det kan imidlertid være et spørsmål om dette er et område hvor det kan differensieres mellom store og små foretak.

Rapportens pkt. 17 – Sikring av elektronisk regnskapsmateriale

Bestemmelsene i bokføringsloven og bokføringsforskriften knyttet til sikring er lite konkrete. Etter det grunnleggende bokføringsprinsippet om sikring skal regnskapsmateriale sikres på en "forsvarlig måte" mot urettmessig endring, sletting eller tap. Etter bokføringsloven § 13 (3) skal



regnskapsmateriale oppbevares ordnet og være ”betryggende sikret” mot ødeleggelse, tap og endring.

Bokføringsstandardstyret foreslår ingen endringer i lov eller forskrift på dette området, fordi det vurderes som vanskelig å gi generelle sikringsregler som passer for alle. BSS anser det som mest hensiktsmessig å benytte de eksisterende overordnede bestemmelsene i bokføringsloven og - forskriften til å gi utfyllende retningslinjer gjennom god bokføringsskikk.

Skattedirektoratet er enig i dette, og anbefaler at BSS snarlig setter i verk et arbeide med sikte på en standard for god bokføringsskikk vedrørende sikring. Skattedirektoratet har ikke vurdert drøftingen i punkt. 17 i detalj, men anser at den gir et godt utgangspunkt for arbeidet med en standard på området ”sikring”. Skattedirektoratet mener at en standard om sikring bør ta høyde for både elektronisk og papirbasert regnskapsmateriale, og at utkast til standard bør sendes på høring.

Rapportens punkt 18 - Sikkerhetskopiering

Skattedirektoratet støtter forslagene til nye bestemmelser om sikkerhetskopiering i bokføringsforskriften §§ 7-1 og 7-2. Når det gjelder forslaget til nytt annet punktum i § 7-1 annet ledd, bemerkes at dette forslaget også er fremmet av Skattedirektoratet i høringskommentaren til delrapport II.

Rapportens punkt 19 – Bank mv.

Skattedirektoratet har ingen kommentar til de forslag til særlige regler for finansieringsvirksomhet, jf. utkast til § 8-13 (§§8-13-1 – 8-13-3), mht. krav til salgsdokument og kunde- og leverandørspesifikasjon, utover et spørsmål om § 8-13-2 også omfatter kjøp og salg av valuta. Det antas at også kjøp og salg av valuta bør omfattes av bestemmelsen om at sluttседler kan benyttes som salgsdokument. Skattedirektoratet savner imidlertid en drøfting av kravene til oppbevaring for denne næringen. Det vises for så vidt til Skattedirektoratets uttalelse 5.2.2007 ”Oppbevaring av sikkerhetsdokumenter mv. – bank”. Vi antar at dette spørsmålet kan drøftes nærmere av BSS i form av en uttalelse om god bokføringsskikk.

Rapportens punkt 20 – Forsikring

Skattedirektoratet har ingen kommentar til de forslag til særlige regler for finansieringsvirksomhet, jf. utkast til § 8-14 (§§8-14-1 – 8-14-3), mht. krav til salgsdokument og kunde- og leverandørspesifikasjon.

Rapportens punkt 21 – Økonomiske og administrative konsekvenser

I delrapport II ble det foreslått å åpne for å kunne gjøre unntak fra fire krav ved enkeltvedtak. I delrapport III foreslås det ytterligere en hjemmel for å gjøre unntak ved enkeltvedtak. I tillegg foreslås det at bokføringspliktige som oppbevarer regnskapsmateriale i utlandet (Norden) skal

informere Skattedirektoratet skriftlig om hvilket regnskapsmateriale som oppbevares i utlandet, hvor det oppbevares og hvordan kontrollmyndighetene kan få adgang.

Skattedirektoratet bemerker at disse forslagene til sammen må antas å innebære en vesentlig økning i antall søknader til behandling hos Skattedirektoratet og et økt behov for ressurser til denne type saksbehandling. I tillegg kommer ressurser knyttet til behovet for systemer og rutiner for å motta informasjon fra bokføringspliktige som oppbevarer regnskapsmateriale i utlandet. Det bemerkes i den forbindelse at vi ovenfor har foreslått at informasjonen skal sendes til skattekontoret, i stedet for Skattedirektoratet.

Med hilsen


Heide Lindsjorn
seksjonssjef
Rettsavdelingen, foretaksskatt
Skattedirektoratet


Jan Hoelstad