

Bokettersyn – muligheter og fallgruver

Artikkelen gir praktiske råd og veiledning i forbindelse med prosessen fra en bedrift mottar varsel om bokettersyn, og frem til og med en eventuell rettssak for å få omgjort en endring av skattefastsettelsen.



Advokat
Anne Kristin Meyer
Senior manager,
KPMG Law Advokatfirma



Advokatfullmektig
Guro Fagerbakke
KPMG Law Advokatfirma

Alle som driver næringsvirksomhet risikerer at skattemyndighetene før eller siden utfører kontroll av virksomhetens bokføring, og/eller innsendte skatte- og avgiftsmessige opplysninger. Kontrollen skattemyndighetene utfører, omtales ofte som bokettersyn, selv om kontrollen fikk nytt navn med innføringen av skatteforvaltningsloven i 2016. I skatteforvaltningsloven omtales kontrollvirksomheten som utvidet kontroll og avdekkingskontroll.

Informasjon om rettigheter og plikter

Uavhengig av om bokettersynet er varslet eller ikke, skal den skattepliktige informeres om sine rettigheter og plikter under selve kontrollen. Denne informasjonen gis gjerne i et oppstartsmøte, hvor den skattepliktige og kontrollrevisoren avtaler nærmere hvordan kontrollen kan gjennomføres. Den som får pålegg om å gi opplysninger etter skatteforvaltningsloven kapittel 10, plikter å medvirke til gjennomføring av kontrollen og svare på relevante spørsmål.

Nær 4000 kontroller årlig

Statistikk innhentet fra skatteetaten viser at etaten gjennomfører nær 4000 kontroller årlig. Hoveddelen av kontrollene utgjør avdekkingskontroller, ofte kalt bokettersyn. Kontrollene blir som regel igangsatt på bakgrunn av tilfeldige stikkprøver, tips, forhold avdekket gjennom forenklet kontroll, revisoranmerkninger mv. I et utvidet bokettersyn kan myndighetene se nærmere på alle forhold av betydning for den skattepliktiges skatte- og avgiftsmessige behandling de siste fem årene. Ved mistanke om skatteunndragelser som kan medføre skjerpet tilleggsskatt eller anmeldelse for brudd på straffebestemmelsene om skattesvik, er fristen ti år.

I tillegg til avdekkingskontroller kan skattemyndighetene foreta oppfølgings- og undersøkelseskontroller. Dette innebærer at skattemyndighetene ber om å få se nærmere på ett eller noen få konkrete forhold, eksempelvis ytterligere opplysninger i tilknytning til et vedlegg til skattemeldingen.

Stor økning i skattemessig inntekt

Statistikken viser at kontrollvirksomheten gir resultater til statskassen i form av økte skattemessige inntekter og økt merverdiavgift. I 2016 og 2018 resulterte kontrollene i en økning i skattemessig inntekt med omlag 20 milliarder, mens 2017 gav en økt inntekt på i overkant av 40 milliarder. Skatteetaten uttaler selv at A-krim, finansområdet og internprising er fokusområder for bokettersyn. I 2017 var bort imot halvparten av kontrollene som ble utført, foretatt av kontrollgrupper knyttet til A-krim.

Skatteforvaltningslovens kapittel 10 inneholder felles regler om kontroll for de skattartene som loven omfatter, og viderefører i stor grad bestemmelsene som fulgte av ligningsloven kapittel 6 og merverdiavgiftsloven kapittel 16.

Bokettersyn kan gjennomføres etter varsel om bokettersyn, men kan også være en uvarslet kontroll. Uvarslede kontroller blir ofte benyttet for bransjer innenfor skatteetatens fokusområder, eksempelvis bygg og anlegg, restaurantbransjen mv.

En åpen og god dialog med kontrollrevisor gjør at misforståelser i større grad unngås, og at ettersynet ikke tar lengre tid enn nødvendig.



Den opplysningspliktige kan klage på pålegget om å gi opplysninger og medvirke til kontrollen, dersom vedkommende mener at pålegget ikke er lovlig. Muligheten til å klage på pålegget skal opplyses om av skattemyndighetene i forkant av kontrollen.

Varsel om bokettersyn – hva gjør jeg nå?

Skattepliktige som mottar varsel om bokettersyn, bør foreta en gjennomgang av alle relevante forhold, transaksjoner etc. som skattemyndighetene kan tenkes å ville ha opplysninger om. Vi anbefaler virksomheter som mottar varsel om bokettersyn å ha én eller et fåtall i bedriften med ansvar for kommunikasjonen med kontrollrevisor. På denne måten unngår man i størst mulig grad at det oppstår misforståelser eller at nødvendig informasjon ikke bringes videre til skattemyndighetene. I tillegg kan det forenkle gjennomføringen og prosessen med bokettersynet dersom den kontrollansvarlige får én eller kun noen få personer å forholde seg til.

Det kan ellers være fornuftig å utpeke ansatte på definerte områder dersom det kan tenkes at kontrollrevisor kan ha spørsmål til forhold som enkelte

ansatte har særskilt kompetanse eller kjennskap til.

Vi anbefaler uansett at utpeking av en eller flere ansatte, eller personer tilknyttet bedriften, blir avklart og forbedret på forhånd. Det kan også nevnes at kontrollrevisor ikke kan pålegge en ansatt å medvirke til bokettersynet. Kontrollrevisor må henvende seg til den opplysningspliktige i bedriften, dette vil typisk være innehaver i et enkeltpersonforetak og daglig leder eller styreleder i aksjeselskaper, samvirkeforetak, foreninger mv.

Hvilke opplysninger skal man gi og hvor mye opplysninger skal man gi?

Etter skatteforvaltningslovens regler plikter skattyter å gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller skatteplikt og kontrollen av denne. Dette er i utgangspunktet en omfattende plikt knyttet til de til enhver tid gjeldende skatte- og avgiftsreglene. Plikten til å gi opplysninger etter hovedregelen i skatteforvaltningsloven § 10–1, 1. ledd første punktum, begrenses likevel til faktisk informasjon om den opplysningspliktiges skatte- og avgiftsforhold.

Med mindre det dreier seg om innhenting av opplysninger fra en tredjepart, vil skattemyndighetene ikke kunne kreve at den opplysningspliktige gir informasjon som utelukkende omhandler andre skattepliktiges retts- eller forretningsforhold. I forlengelsen av dette er det også viktig å påpeke at juridiske vurderinger og korrespondanse med advokat som kan inneholde taushetsbelagt informasjon, ikke pliktes fremlagt. Selv om skattemyndighetene tilsynelatende kan ha en vid anledning til å innhente opplysninger og informasjon, gjelder det et forholdsmessighetsprinsipp. Det innebærer at omfanget og arbeidet med å fremskaffe de opplysningene som etterspørres, må sees opp mot det arbeid som er nødvendig for å innhente opplysningene, samt hvilken betydning opplysningene kan tenkes å ha for gjennomføringen av kontrollen.

Kopiering og tilgang til elektronisk informasjon

Som allerede nevnt, vil skattemyndighetene kunne kreve å få utlevert kopier av skriftlig dokumentasjon som ikke inneholder taushetsbelagt informasjon. Eksempler på sistnevnte er utelukkende juridiske vurderinger og betraktninger som kan inneholde sen-

sitive opplysninger om bedrifters forretningsforhold. Korrespondanse mellom advokater og klienter, er også opplysninger som ikke pliktes fremlagt.

I høyesterettsdommen *Saga Tankers* (HR-2017-467-A) gikk Høyesterett relativt langt i å akseptere at skattemyndighetene kunne få gjennomgå e-postkorrespondanse mellom klient og advokater hvor de oppgitte advokatene ikke var mottaker eller avsender av e-posten, men kun fremgikk av slyngetekst (som viser hvem som opprinnelig har sendt/mottatt en epost. Selskapet protesterte på kravet og anførte at korrespondansen måtte unntas fra kontrollen på grunn av at dette var taushetsbelagt advokatkorrespondanse.

Etter en grundig vurdering konkluderte Høyesterett med at dokumentene var valgt ut etter søkekriterier som bygget på et forsvarlig skjønn, og selskapets begjæring om midlertidig forføyning ble ikke tatt til følge. Høyesterett la også betydelig vekt på at kravene til «*effective safeguards against abuse*» var ivaretatt, og det var etablert rettssikkerhetsgarantier som tilfredstilte kravene under EMK artikkel 8, jf. Grunnloven § 102.

Elektroniske arkiv

I nyere tid har det vært en del spørsmål knyttet til skattemyndighetenes mulighet til å få tilgang til bedrifters elektroniske arkiv. Spørsmålet settes gjerne på spissen når en virksomhet deler server med andre virksomheter. Disse sakene kan by på vanskelige grensedragninger. Vi har også sett tilfeller hvor kontrollrevisor har krevd å få egen innloggingsmulighet til virksomhetens arkivsystem/regnskapsystem.

Dersom det blir spørsmål om tilgang til felles server eller egen innloggingsmulighet for kontrollrevisor, vil vi anbefale at bedriften utpeker en person som kan foreta søk på vegne av kontrollrevisor. På denne måten kan kontrollrevisor be om kopier av dokumenter som søkes opp, samtidig som

bedriften kan sørge for at kontrollen begrenses innenfor skatte- og avgiftsområdet for den konkrete virksomheten.

SAF-T

For bokføringsperioden fra 1. januar 2020 innføres SAF-T, som er et standardformat for utveksling av regnskapsdata. I forbindelse med en kontroll og når skatteetaten ber om det, plikter bokføringspliktige å innsende filer på SAF-T-format. Innføringen av standardformatet vil gjøre det enklere for den opplysningspliktige å oversende etterspurte regnskapsdata. I tillegg antas det at skattekontorene lettere kan utføre kontroller og analyser.

Rapport etter kontrollen

Etter endt kontroll og gjennomgang av nødvendig dokumentasjon og bevis, avholdes ofte et sluttmøte. I tillegg skal skattemyndighetene oppsummere kontrollen i en rapport. Den opplysningspliktige kan be om å få kommentere utkast til rapporten. Rapporten skal angi resultatet av kontrollen, hvilket kan være at det gis et pålegg om f. eks. bokføring, forslag om endring av skattefastsettingen evt. en kombinasjon av både pålegg og endring. Dersom skattemyndighetene ikke finner grunnlag verken for å gi pålegg eller endre skattefastsettingen, skal dette også fremgå av rapporten. I sistnevnte tilfelle vil boksettersynet avsluttes som en såkalt nullrapport.

For det tilfelle at skattemyndighetene mener at kontrollen har avdekket behov for endring av skatter og avgifter, vil den opplysningspliktige motta et varsel om endring av skattefastsettingen. Skattyter får anledning til å svare på varselet om endring av skattefastsettingen, og det er viktig at skattyter er nøye med å opplyse om alle relevante forhold så tidlig som mulig i saksgangen. Dette kan bidra til at eventuelle misforståelser blir ryddet av veien før skattekontoret fatter vedtak i saken.

Nye dokumenter og opplysninger

Et spørsmål som ofte stilles, er i hvilken grad virksomheten kan fremlegge nye

dokumentbevis eller påberope seg nye faktiske opplysninger under eller etter et boksettersyn. Den gyldne hovedregelen er at skattyter kan påberope seg nye dokumentbevis og fremlegge ytterligere faktiske opplysninger så lenge den forvaltningsmessige behandlingen foregår. Dette innebærer at skattyter kan fremlegge nye bevis og nytt faktum frem til og med klagen til skatteklagenemda. Dersom saken blir brakt inn for domstolene, må den rettslige prøvingen skje på samme faktiske grunnlag som forelå for skattemyndighetene. Dette medfører at det er begrenset adgang til å legge frem nye opplysninger for retten. Supplerende opplysninger aksepteres kun hvis den skattepliktige ikke kan klandres for at opplysningene ikke er gitt tidligere.

Særlig om bevissikring

Fra 1. juli 2019 gis skattemyndighetene en utvidet adgang til å sikre bevis i saker hvor det er rimelig grunn til å anta at det foreligger overtredelse av skatteforvaltningsloven § 14-3. De nye reglene innebærer at skattemyndighetene, etter beslutning fra retten, kan kreve adgang til lokaler, eiendommer, oppbevaringssteder, transportmidler mv. for å sikre bevis. Bevissikringen kan rettes mot den skattepliktige eller mot tredjeparter. Domstolene skal angi hvor bevissikringen kan gjennomføres og hvilken type overtredelse som antas å foreligge.

Etter dagens regelverk er skattemyndighetene avhengig av at politiet gjennomfører ransakinger og beslag for å sikre bevis. De nye reglene innebærer at skattemyndighetene får en mulighet til bevissikring uten at politiet må involveres. Målet er at skattemyndighetene skal være i bedre stand til å avdekke alvorlige skatteunndragelser. Skal bevissikring foretas i boligen til en skattyter eller tredjepart, skal politiet likevel bistå.

Et supplement til dagens lovverk

Reglene om bevissikring er et supplement til dagens lovverk, og medfører ikke at skattemyndighetene kan kreve flere eller andre opplysninger enn det som fremgår av dagens regelverk. Det-

te innebærer at skattemyndighetene må ha en konkret oppfatning av at det foreligger en overtredelse av skatteforvaltningsloven § 14–3.

I forarbeidene til bestemmelsene er det lagt til grunn at bevisadgangen kun vil benyttes i et fåtall av saker pr. år, og fortrinnsvis i de mest alvorlige sakene om skatteunndragelse. Like fullt stiller ikke loven strenge krav til når vilkårene for bevissikring er oppfylt. Skattemyndighetene må «*ha rimelig grunn til å anta*» at det foreligger overtredelse av reglene om tilleggsskatt. Det stilles med andre ord ikke krav om skyld, og terskelen for å anvende regelen må sies å være adskillig lavere enn etter dagens bestemmelser om ransaking og beslag i straffeloven.

Det nye regelverket gir skattemyndighetene hjemmel til å forsegle forretningslokaler, bøker, forretningspapirer eller elektroniske lagringsmedier. Videre kan kopier av dokumenter og annen informasjon tas med, herunder elektronisk lagret informasjon som kan ha betydning som bevis.

Bestemmelsene om skattemyndighetens bevissikring har en sikkerhetsventil i annet ledd, hvor det fremgår at bevissikring bare kan foretas «*når det er tilstrekkelig grunn til det*» og «*kan ikke foretas når det etter sakens art og forholdene ellers ville være et uforholdsmessig inngrep*». På bakgrunn av disse tilleggsvilkårene, er det grunn til å anta at regelverket vil begrenses til å gjelde i de sakene hvor den opplysningspliktige ikke medvirker til bokettersynet, eventuelt i saker hvor det er behov for å sikre bevis uten at den opplysningspliktige varsles i forkant.

Klagerunder og søksmål

Vedtak om endring av skattefastsettingen på bakgrunn av bokettersyn, kan påklages etter de alminnelige saksbehandlingsreglene i skatteforvaltningsloven. I første omgang rettes klagen til skattekontoret, som enten kan ta klagen til følge eller fastholde vedtaket. Dersom skattekontoret fastholder vedtaket, kan dette påklages videre til Skatteklagenemnda. Erfaringsmessig kan klage-

prosessene ta lang tid, hovedsakelig på grunn av lang saksbehandlingstid hos Skatteklagenemnda. Dette innebærer at den skattepliktige bør foreta en vurdering av muligheten for å nå frem før klageprosess settes i gang. Er man uenig i skattekontorets konklusjoner og vektlegging av faktiske opplysninger, vil vi i de aller fleste tilfellene anbefale å klage på endringsvedtaket. Ved utforming av klage, gis den opplysningspliktige mulighet til å spisse saken og anføre konkret hva man mener er feil med skattekontorets vedtak.

Formålstjenlig med en samlet fremstilling

Vår erfaring tilsier at det er formålstjenlig å gi en samlet fremstilling av de faktiske forholdene og tolkningen av jusen, samt begrunne hvorfor vedtaket tilsynelatende er feil. Det har lite for seg å klage på alle «småfeil» og gjengivelser av faktum som er helt uten betydning for endringen av skattefastsettingen. For å være helt sikker på at alle nødvendige opplysninger er nådd frem i klagerundene, anbefaler vi å be om dokumentinnsyn i utkast til vedtak. Dette vil sikre en gjennomgang av hvilken dokumentasjon skattemyndighetene bygger sin argumentasjon på, og skattyter gis en god anledning til å motsi unødvendige misforståelser og eventuelle feiltolkninger.

Et vedtak fra skatteklagenemnda er endelig, hvilket innebærer at den opplysningspliktige må vurdere å gå til søksmål dersom vedkommende ikke får medhold i sine klager. Et søksmål er erfaringsmessig kostbart og tidkrevende, og den skattepliktige bør foreta en «kost/nytte-vurdering» før det tas ut stevning mot staten. Det er også et viktig moment at rettssaker er offentlige. Negativ publisitet i forbindelse med rettssaker kan utgjøre en tilleggsbelastning for skattyter.

Muligheter og fallgruver

Vi anbefaler alle våre kunder som får varsel om bokettersyn, å legge til rette for at kontrollen kan gjennomføres så raskt og effektivt som mulig. Det bør fortløpende tas en vurdering av hvem som skal ha dialog med kontrollrevisor.

I tillegg bør det foretas en avveining av om en eller flere tilknyttede personer med særskilt kompetanse eller kjennskap til spesielle forhold, bør involveres. Det er viktig å besvare de spørsmålene som blir stilt, og få klarhet i hva som etterspørres dersom dette er uklart. I en del tilfeller opplever vi at den opplysningspliktige ikke er helt sikker på hva kontrollrevisor etterspør. I slike tilfeller er det bedre å bruke noe tid på å avklare hvilken informasjon som etterspørres slik at man unngår at det legges vekt på informasjon som ikke er relevant.

Skriv referat

Vi anbefaler også at det skrives referat fra alle møter med kontrollrevisor. Referatene bør deles med kontrollrevisor, slik at man kan forhindre unødvendige misforståelser og at begge parter er enige om neste steg i prosessen. Typisk eksempel på misforståelse kan være at skattepliktige venter på utkast til rapport, mens kontrollrevisor sender endelig rapport.

Be om utsettelse

Ofte gis korte frister for tilbakemelding fra kontrollmyndighetene. Dersom man ser at det vil bli vanskelig å overholde fristen, anbefaler vi at man kontakter kontrollrevisor og ber om å få utsatt fristen fremfor å oversende ufullstendig informasjon.

Be om forklaring

Dersom man får krav om å fremlegge dokumentasjon man selv anser ikke å være relevant, er det vår anbefaling å be om en forklaring fra kontrollrevisor om hvorfor denne dokumentasjonen anses som relevant. I noen tilfeller er bare deler av et dokument relevant for bokettersynet. Et tips kan da være at den irrelevante informasjonen blir sladdet.

Ha en åpen og god dialog

Vår erfaring tilsier at det er svært viktig å ha en åpen og god dialog med kontrollrevisor. Dette vil i større grad føre til at misforståelser unngås, og at ettersynet ikke tar lengre tid enn nødvendig. En god dialog med skatteetaten vil i de fleste tilfeller bidra til en riktig beskatning både fremover og tilbake i tid.