

Høringsnotat

Oppbevaring av elektronisk
regnskapsmateriale i utlandet

Innhold

1	Innledning og sammendrag	4
2	Gjeldende rett	5
3	Utenlandsk rett	6
3.1	EU	6
3.2	Sverige	7
3.3	Danmark	7
3.4	Finland	8
3.5	Tyskland	8
4	Vurderinger og forslag	9
4.1	Næringslivets behov kontra kontrollmyndighetenes behov	9
4.2	EØS-avtalen og FFD-forordningen	10
4.3	Personvern	11
4.4	Andre lands løsninger	12
4.5	Offentlige myndigheters tilgang til regnskapsmateriale i utlandet	12
4.5.1	Skatte- og bistandsavtaler	12
4.5.2	Politisamarbeid over landegrensene	13
4.5.3	Tilgang til regnskapsmateriale fra terminal i Norge	14
4.6	Sikring av regnskapsmateriale - Sikkerhetspolitiske forhold	15
4.7	Oppsummering	16
5	Løsningsalternativer	16
5.1	Hovedregel	16
5.1.1	Ingen regulering av kravet til oppbevaringssted	16
5.1.2	Oppbevaring i EØS-området	17
5.1.3	EØS-området med tillegg av enkelte land	17
5.2	Særlig om kassasystemer og lønningsregnskap	18
5.2.1	Kassasystemer	18
5.2.2	Lønningsregnskap	19
5.3	Forslag til løsning	19
5.3.1	Oppbevaring i EØS-området, Storbritannia og Sveits	19
5.3.2	Krav om elektronisk tilgjengelighet i Norge	20
5.3.3	Plikt til å informere Skatteetaten	21
5.3.4	Konsekvenser ved overtredelse av regelverket	22
5.3.5	Dispensasjon fra kravet til oppbevaringssted ved enkeltvedtak	22
6	Økonomiske og administrative konsekvenser	22
6.1	Næringslivet	22
6.2	Offentlige myndigheter	23

7	Forslag til forskriftsendringer.....	23
8	Ikrafttrædelse.....	24

1 Innledning og sammendrag

Samfunnets og næringslivets krav til sikker og effektiv informasjonsforvaltning gjør at de fleste virksomheter har oppbevaringspliktig regnskapsmateriale i elektronisk format. Stadig flere regnskapsprogrammer baserer seg på internettløsninger der regnskapsmaterialet blir oppbevart på ekstern server. Tilbyderne av skytjenester er norske og internasjonale selskaper med serverparker i flere land, der tilbyderne, inklusive leverandører av regnskapsprogrammer, også kan leie serverplass hos underleverandører.

Bokføringslovens regler om oppbevaring av regnskapsmateriale er til hinder for å velge regnskapsløsninger hvor lagring av regnskapsmateriale finner sted i land utenfor Norden, med mindre det er søkt og innvilget dispensasjon. I Skatteetatens dispensasjonspraksis, er det lagt avgjørende vekt på om oppbevaringen i utlandet skjer som ledd i en felles regnskapsløsning innen et konsern eller lignende sammenslutning, og at oppbevaringen finner sted i et land hvor konsernet har en etablering. Bakgrunnen for de strenge reglene når det gjelder krav til oppbevaringssted, er et ønske om å sikre norske myndigheter, herunder skattemyndighetene og politimyndighetene, tilgang til regnskapsmateriale.

I EU åpnes det i større grad for oppbevaring i andre land enn det norsk lovgivning åpner for. Det norske regelverket kan være til hinder for at næringslivet kan benytte sikre og effektive oppbevaringsløsninger, fra profesjonelle tredjepartsleverandører som har serverparker utenfor Norden.

Europaparlament og rådsforordning (EU) 2018/1807 av 14. november 2018 om en ramme for fri flyt av andre opplysninger enn personopplysninger i Den europeiske union (FFD), ble sendt på høring av Kommunal- og moderniseringsdepartementet¹ (KMD) i 2019. I høringsbrevet var KMDs foreløpige vurdering at FFD-forordningen vil kreve endringer i bokføringslovens regler om krav til oppbevaringssted. Den 22. september 2023 fattet EØS-komiteens beslutning om innlemmelse av FFD-forordningen i EØS-avtalen. Beslutningen er tatt med forbehold om Stortingets samtykke.

På denne bakgrunn har Skattedirektoratet vurdert om det skal gjøres endringer i bokføringslovgivningen. Det er lagt vekt på å komme frem til en løsning som ivaretar både næringslivets behov for sikre, kostnadseffektive løsninger og offentlige myndigheters behov for tilgang til regnskapsmaterialet. Dagens sikkerhetspolitiske utfordringer er også tatt i betraktning ved valg av løsning.

Skattedirektoratet foreslår endringer i bokføringsforskriften² §§ 5-3-15 og 7-5 samt skattebetalingsforskriften § 5-11-2. Forslaget innebærer at elektronisk regnskapsmateriale skal kunne oppbevares i EØS-området, Storbritannia og Sveits uten at det må søkes om det. Det forutsettes at det er elektronisk tilgang til regnskapsmaterialet i Norge til enhver tid og at det gis opplysninger til Skatteetaten om oppbevaringen i utlandet. Dette er i samsvar med gjeldende rett. I tillegg skal det fortsatt være mulig å innvilge dispensasjon til å oppbevare regnskapsmateriale i andre land ved enkeltvedtak etter søknad.

Forslaget til endring i kravene til oppbevaringssted fremmes uavhengig av om FFD-forordningen innlemmes i EØS-avtalen og uavhengig av om forordningen krever slike endringer.

¹ Nå; Kommunal- og distriktsdepartementet

² Forskrift 1. desember 2004 nr. 1558 om bokføring

2 Gjeldende rett

Det følger av bokføringsloven³ § 13 annet ledd at regnskapsmateriale skal oppbevares i Norge i hele oppbevaringsperioden. Bestemmelsen er begrunnet i hensynet til kontrollmyndighetenes adgang til opplysningene. Finansdepartementet uttalte i Ot.prp. nr. 46 (2003 – 2004) Om lov om bokføring (bokføringsloven) punkt 12.6:

Når det gjelder adgangen til å gjøre unntak, mener departementet at utvalgets forslag om at det i forskrift eller ved enkeltvedtak kan gjøres unntak fra kravet om oppbevaring i Norge, i rimelig grad balanserer hensynet til kontrollmyndigheter og hensynet til den enkelte bokføringspliktige.

Etter bokføringsloven § 13 femte ledd kan departementet i forskrift eller ved enkeltvedtak⁴ gjøre unntak fra bestemmelsene i annet ledd om oppbevaringssted og oppbevaringstid. Det er gitt unntak fra kravet til oppbevaringssted i bokføringsforskriften §§ 7-4 og 7-5.

Unntak etter bokføringsforskriften § 7-5

I bokføringsforskriften § 7-5 er det gitt adgang til å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i andre EØS-stater på nærmere angitte vilkår. To av vilkårene fremgår i første ledd, første punktum:

Bokføringspliktige kan oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i et annet EØS-land dersom avtale eller overenskomst med det aktuelle landet sikrer norske skatte- og avgiftsmyndigheter tilfredsstillende adgang til regnskapsinformasjonen for kontrollformål i oppbevaringstiden, og slik oppbevaring ikke vil være til hinder for effektiv norsk politietterforskning.

Skattedirektoratet er gitt hjemmel til å fastsette forskrift om hvilke EØS-land som til enhver tid oppfyller vilkårene i forskriften. Skattedirektoratet fastsatte den 3. juni 2010 «Forskrift om oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale i andre EØS-land». Forskriften åpner for at bokføringspliktige kan oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i Danmark, Finland, Island og Sverige på nærmere angitte vilkår.

I 2011 vurderte Skattedirektoratet om det burde åpnes for oppbevaring i andre land innen EØS-området enn de nordiske. På bakgrunn av svar fra Økokrim som Riksadvokaten sluttet seg til, ble det ikke gjort endringer i forskriften. Økokrims konklusjon lød som følger:

Basert på våre erfaringer mener vi det ikke er grunnlag for å si at regnskap kan oppbevares i andre EØS-land enn de nordiske uten at dette vil være til hinder for en effektiv norsk politietterforskning.

Dispensasjonspraksis

I de tilfeller hvor dispensasjon hittil er innvilget, er det lagt avgjørende vekt på om oppbevaringen i utlandet skjer som ledd i en felles regnskapsløsning innen et konsern eller lignende sammenslutning, og at lagringen skjer hos et konsernselskap eller lignende i utlandet eller under kontroll av et slikt selskap. I praksis har det vært akseptert at oppbevaringen kan skje hos en tredjepart, så fremt konsernet har en etablering i dette landet.

Det er også lagt vekt på at lagringen skjer i et land som har skatteavtale med Norge som omfatter både direkte og indirekte skatt.

³ Lov 19. november 2004 nr. 73 om bokføring

⁴ Myndighet til å gjøre unntak ved forskrift eller enkeltvedtak er delegert til Skattedirektoratet. Fra 1. juni 2019 er myndigheten til å gjøre unntak ved enkeltvedtak delegert videre til skattekontoret.

Særskilte krav for kassasystemer

Det er fastsatt særskilte krav til oppbevaring for kassasystemer, jf. bokføringsforskriften § 5-3-15 første ledd:

Kassasystemet må i sin helhet befinne seg i Norge. Elektronisk journal skal til enhver tid oppbevares i Norge og opplysningene skal være tilgjengelige elektronisk i hele oppbevaringstiden. Kassasystemet kan likevel bringes midlertidig ut av Norge når dette skjer som ledd i registrering av kontantsalg mv. om bord på et transportmiddel til eller fra utlandet.

Elektronisk journal er dokumentasjon av bokførte opplysninger, og er derfor oppbevaringspliktig regnskapsmateriale etter bokføringsloven § 13 første ledd nr. 3. Det kan søkes om dispensasjon for å oppbevare regnskapsmateriale utenfor Norge, jf. § 13 femte ledd.

Etter etablert dispensasjonspraksis innvilges dispensasjon når elektronisk journal oppbevares i Norden som ledd i en konsernløsning, forutsatt at det er direkte tilgang til journalen fra kjent adresse i Norge. Det er lagt vekt på at oppbevaring i Norden er vurdert å tilfredsstille kriteriene i bokføringsforskriften § 7-5, samtidig som det tas hensyn til ulempen det vil medføre å måtte opprette en særskilt lagringsløsning kun for den norske delen av virksomheten.

For kassasystemet for øvrig (maskinvare og programvare), er det ingen hjemmel for å gi dispensasjon.

Krav til lønningsregnskap

Skattebetalingsforskriften §§ 5-11-1 og 5-11-2 omhandler arbeidsgivers plikt til å føre lønningsregnskap.

Av skattebetalingsforskriften § 5-11-1 fremgår det at arbeidsgivere som er bokføringspliktige, er pliktige til å føre lønningsregnskap som tilfredsstiller kravene i bokføringsloven med forskrift. Den sentrale bestemmelsen her er bokføringsforskriften § 5-6 Dokumentasjon av lønn mv.

Skattebetalingsforskriften § 5-11-2 regulerer kravene for arbeidsgivere som ikke er bokføringspliktige etter bokføringsloven. Arbeidsgivere skal, dersom vedkommende velger å ikke føre lønningsregnskap som tilfredsstiller kravene i bokføringsloven med forskrift, føre lønningsliste for hver mottaker av lønn eller annen godtgjørelse. Kravene til lønningsliste er regulert nærmere i forskriftens § 5-11-2 første til sjette ledd. Disse bestemmelsene er tilnærmet identiske med bestemmelsene i bokføringsforskriften § 5-6 første til sjette ledd. I § 5-11-2 tiende ledd fremgår det at dokumentasjonen skal oppbevares i Norge i fem år etter inntekstårets slutt.

3 Utenlandsk rett

3.1 EU

Det fulgte av rådsdirektiv 2001/115/EC av 20. desember 2001 til EUs tidligere merverdiavgiftsdirektiv 77/388/EEC at skattesubjektene kunne velge lagringssted innad i EU, for fakturaer og informasjon som var likestilt med eller kunne anses som en faktura.

Verken merverdiavgiftsdirektivet eller endringsdirektivet var bindende for Norge, men foranlediget endrede oppbevaringskrav, i kraft fra 1. januar 2004, blant annet i Sverige og Finland.

Den 14. november 2018 vedtok EU-parlamentet og Rådet forordning om ramme for fri flyt av andre opplysninger enn personopplysninger i EU⁵ (FFD-forordningen). Forordningen regulerer ikke regnskapsmateriale eksplisitt, men Artikkel 1 viser at formålet med forordningen er å sikre fri flyt av andre opplysninger enn personopplysninger i EU gjennom å regulere medlemslandenes mulighet til å ha nasjonale lokaliseringkrav, regulere adgangen til data for kompetente myndigheter, og sikre muligheten for dataoverføring mellom profesjonelle brukere.⁶ Se for øvrig nærmere omtale i punkt 4.2.

3.2 Sverige

I svensk rett reguleres oppbevaringsplikten av bokføringslagen⁷. Hovedregelen etter kapittel 7 § 2 er at regnskapsmaterialet skal oppbevares i Sverige. Ved endringslov i 2003, i kraft fra 1. januar 2004 ble det åpnet opp for at lagring kunne skje andre steder, uten forutgående søknad.

Elektronisk regnskapsmateriale kan oppbevares i EU dersom følgende vilkår er oppfylt, jf. kapittel 7 § 3a første ledd:

- Stedet for lagringen, samt etterfølgende endringer, oppgis til Skatteverket, eller til Finansinspektionen, dersom den bokføringspliktige er underlagt tilsyn.
- Den bokføringspliktige på forespørsel fra Skatteverket eller Tullverket gir umiddelbar elektronisk tilgang til regnskapsmaterialet.
- Den bokføringspliktige kan fremstille regnskapsmaterialet i lesbar form i Sverige.

Sverige har gjennom enkelte nærmere angitte EU-direktiver bistandsmulighet knyttet til innføring og innhenting av informasjon. I kapittel 7 § 3a annet ledd åpnes det for oppbevaring i øvrige land, utenfor EU, gitt at vilkårene i første ledd er oppfylt, samt at det er inngått avtaler som sikrer samme bistandsmuligheter som de angitte EU-direktivene.

Dersom vilkårene ovenfor ikke er oppfylt kan Skatteverket, eller Finansinspektionen der virksomheten er underlagt tilsyn, likevel gi tillatelse til oppbevaring i utlandet. Det kan settes betingelser for slike tillatelser og tillatelsen kan være begrenset til en viss tid.

3.3 Danmark

Hovedregelen i bogføringsloven⁸ § 12 var at regnskapsmaterialet skulle oppbevares i Danmark, men at det kunne søkes Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om dispensasjon fra kravet.

Ved «Bekendtgørelse om opbevaring af regnskabsmateriale i udlandet» (BEK nr. 250⁹), i kraft 1. april 2006, ble det åpnet for at regnskapsmaterialet kunne oppbevares i Finland, Island, Norge og Sverige uten søknad. Et av vilkårene for slik oppbevaring var at eventuelle beskrivelser av systemer mv. og eventuelle nødvendige adgangskoder mv. ble oppbevart i Danmark, slik at offentlige myndigheter til enhver tid skulle være i stand til å skaffe seg tilgang til materialet.

I 2014 ble bogføringsloven endret med ikrafttredelse 1. mars 2015, slik at regnskapsmaterialet kunne oppbevares i elektronisk form i utlandet, hvis den bokføringspliktige til enhver tid kunne tilgjengeliggjøres for kontroll i Danmark. Fra samme tidspunkt ble BEK nr. 250 opphevet.

⁵ Europaparlaments- og rådsforordning (EU) 2018/1807 av 14. november 2018 om en ramme for fri flyt av andre opplysninger enn personopplysninger i Den europeiske union

⁶ Omtalen er hentet fra Kommunal- og moderniseringsdepartementets høringsbrev 12. april 2019.

⁷ Bokføringslag (1999:1078)

⁸ Lov nr. 1006 av 23. desember 1998

⁹ BEK 250 av 23. mars 2006

I 2022 ble det vedtatt ny bokføringslov i Danmark¹⁰. Endringene innebærer krav til digitalisert bokføring, og setter krav til både bokføringspliktige og tilbydere av digitale bokføringssystem¹¹. Årsregnskapspliktige må ta i bruk et digitalt bokføringssystem 1. juli 2024 eller i 2025, avhengig av hvilket regnskapsår og bokføringssystem som benyttes, og personlig eid virksomhet og foreninger i 2026¹².

Den digitale bokføringen skal skje ved bruk av et registrert standard bokføringssystem, som er kontrollert av Erhvervsstyrelsen, og deretter registrert i en offentlig tilgjengelig oversikt. Det kan alternativt benyttes et annet digitalt bokføringssystem som oppfyller lovkravene. Virksomheter som benytter et bokføringssystem som ikke er registrert, må selv sørge for at systemet oppfyller lovens krav. Årsregnskapspliktige skal ved innsending av årsregnskapet oppgi hvilket regnskapssystem som er benyttet.

Det stilles noen grunnleggende krav til et digitalt bokføringssystem, herunder bl.a. krav til registrering og lagring av dokumenter, generelle krav til IT-sikkerhet og at systemet understøtter automatisering av administrative prosesser.

Det digitale regnskapssystemet skal oppbevare regnskapsmaterialet i fem år. For virksomheter som benytter et digitalt bokføringssystem som ikke er registrert hos Erhvervsstyrelsen, skal sikkerhetskopien oppbevares hos en «ikke nærstående part» på en server i et EU- eller EØS-land, jf. BEK nr. 205 § 4 stk. 2.¹³ Utover dette regulerer ikke bokføringsloven hvor regnskapsmaterialet skal oppbevares.

3.4 Finland

Ved vedtakelsen av bokføringslagen¹⁴ i Finland i 1997 var hovedregelen at regnskapsmaterialet skulle oppbevares i Finland. Gjennom endringslov i 2003, i kraft fra 1. januar 2004, ble det åpnet for at regnskapsmaterialet kunne oppbevares i EU under forutsetning av at det var elektronisk tilgjengelig fra Finland, og at materialet kunne skrives ut der.

Loven ble endret i 2015 slik at lagring kan skje utenfor Finland og EU, så lenge regnskapsmaterialet er tilgjengelig for revisorer og myndigheter som befinner seg i Finland uten ugrunnet opphold. Det er ikke krav om melding eller lignende til myndighetene om hvor det elektroniske regnskapsmaterialet lagres.

3.5 Tyskland

I Tyskland ble reglene som omhandler krav til oppbevaringssted endret i 2020.

For de skattepliktige reguleres krav til oppbevaringssted i Abgabenordnung (AO). Tidligere var det krav om at elektronisk regnskapsmateriale skulle oppbevares i Tyskland. Fra 29. desember 2020 er reglene endret, slik at det er tillatt å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i EU, jf. AO § 146 (2a). Oppbevaring i øvrige land forutsetter at nærmere vilkår for slik oppbevaring er oppfylt, samt at den skattepliktige søker om, og får innvilget, dette, jf. § 146 (2b).

¹⁰ Lov nr. 700 av 24. mai 2022.

¹¹ En virksomhet, som markedsfører eller påtænker at markedsføre et digitalt bokføringssystem her i landet på ensartede vilkår til en ubestemt kreds af virksomheder. Se bokføringsloven § 3 syvende ledd.

¹² Gjelder årsregnskapspliktige, samt andre med omsetning over DKK 300 000. Se informasjon fra Erhvervsstyrelsen om "[Tidsplan for virksomheders digitale bogføring](#)"

¹³ [Bekendtgørelse 29. februar 2024 om krav til virksomheders digitale bogføringssystemer der ikke er registreret efter bogføringsloven](#). I kraft fra 1. januar 2025.

¹⁴ Bokføringslag (1336/1997)

I Tyskland reguleres en del generelle krav til bokføringen i Handelsgesetzbuch (HGB). Denne loven legger ikke begrensninger på valg av geografisk lagringssted.

4 Vurderinger og forslag

4.1 Næringslivets behov kontra kontrollmyndighetenes behov

Samfunnets og næringslivets krav til sikker og effektiv informasjonsforvaltning gjør at de fleste virksomheter har oppbevaringspliktig regnskapsmateriale i elektronisk format. Stadig flere regnskapsprogrammer baserer seg på internettløsninger der regnskapsmaterialet blir oppbevart på ekstern server. Tilbyderne av skytjenester er norske og internasjonale selskaper med serverparker i flere land, der tilbyderne, inklusive leverandører av regnskapsprogrammer, også kan leie serverplass hos underleverandører. De senere årene er det flere organisasjoner som har tatt opp behovet for å erstatte oppbevaringskravet med et tilgjengelighetskrav, med henvisning til at dette vil innebære en forenkling for næringslivet.

Det har som utgangspunkt få negative konsekvenser om elektronisk regnskapsmateriale oppbevares på server i utlandet, gitt at regnskapsmaterialet er tilfredsstillende sikret og det er tilgjengelig i Norge til enhver tid. Dette under forutsetning av at den bokføringspliktige er villig til å bistå kontrollmyndigheter og andre som kan kreve tilgang til regnskapsmaterialet.

I NOU 2002:20 *Ny bokføringslov* pekes det på at tilgangen til regnskapsmaterialet derimot kan bli svært vanskelig om den bokføringspliktige ikke kan – eller vil bistå. Fra utredningen punkt 11.6 gjengis:

Politiet kan benytte straffeprosesslovens bestemmelser for innhenting av regnskap og dokumentasjon i Norge. Dersom materialet befinner seg utenfor norsk jurisdiksjon – enten på papir eller på en utenlandsk server – må norske myndigheter innhente tillatelse fra utenlandsk myndighet for å innhente informasjonen. Dette kan bl.a. skje ved at det sendes rettsanmodning via norsk domstol til vedkommende utenlandske myndighet. Responstid og gjennomføring vil variere avhengig av hvilket land som er involvert. Det finnes en rekke eksempler på at anmodninger er avslått etter flere års saksbehandlingstid.

I høringsnotatet «Delrapport III Forslag til endringer i bokføringsforskriften» fra 2009 finner Bokføringsstandardstyret grunn til å understreke at heller ikke løsninger der det er tilgang til dataene fra terminal i Norge vil være en fullgod løsning, sammenlignet med å ha tilgang til både terminal og server i Norge. Et eksempel på dette kan være tilfeller hvor det er mistanke om regnskapsmanipulasjon, hvor det kan være behov for å sjekke programvaren for å kunne avdekke manipulasjonsmulighetene. Et annet eksempel er speiling av data, hvor selve speilingen krever fysisk tilgang til server.

Selv om det er forhold som taler mot at elektronisk regnskapsmateriale skal kunne oppbevares utenfor Norge, er det grunn til å understreke at de aller fleste bokføringspliktige virksomhetene følger gjeldende lover og regler. Det kan være både administrative, sikkerhetsmessige og kostnadseffektive grunner til at de bokføringspliktige vurderer oppbevaring i utlandet vurderes som den mest hensiktsmessige løsningen.

Et eksempel på at det kan være hensiktsmessig å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i utlandet, kan være en norsk virksomhet som inngår i et internasjonalt konsern og hvor samme systemløsning benyttes for hele konsernet. Etter dagens regler kan det søkes om dispensasjon i slike tilfeller, og det er innvilget mer enn 1000 søknader. Samtidig er det en del selskaper som har fått avslag på sin søknad, i første rekke fordi oppbevaringsløsningen ikke finner sted i et land der konsernet er etablert. I noen få tilfeller er det også gitt avslag fordi Norge ikke har inngått skatte-/bistandsavtale med vedkommende land der oppbevaringen finner sted.

Skatteetaten har få erfaringer som tilsier at det er problematisk å få tilgang til regnskapsmateriale hos virksomheter som oppbevarer elektronisk regnskapsmateriale i utlandet. En sak fra 2019 kan nevnes. Her nektet selskapet, som hadde fått tillatelse til å oppbevare regnskapsmaterialet i utlandet, og gi tilgang til regnskapsopplysninger på forespørsel fra Skatteetaten. Dette ble begrunnet i personvern hensyn, og at det ville være i strid med internretten i vedkommende land, å utlevere opplysningene til Norge. Siden regnskapsmaterialet i de fleste tilfeller vil inneholde noen personopplysninger, kan det være hensiktsmessig at dette tas i betraktning i vurderingen av hvordan kravet til oppbevaringssted skal endres. Se nærmere omtale av personvern i punkt 4.3.

4.2 EØS-avtalen og FFD-forordningen

EØS-avtalen

Ved noen søknader om dispensasjon for å kunne oppbevare regnskapsmateriale i utlandet, er det stilt spørsmål ved om bokføringslovgivningen er i overensstemmelse med EØS-avtalen.

EØS-avtalen, artikkel 36 (1) lyder slik:

Innen rammen av bestemmelsene i denne avtale skal det ikke være noen restriksjoner på adgangen til å yte tjenester innen avtalepartenes territorium for statsborgere i en av EFs medlemsstater eller en EFTA-stat som har etablert seg i en annen av EFs medlemsstater eller EFTA-stat enn tjenesteytelsens mottager.

EØS-rett er omtalt i Finansdepartementets avgjørelse i en klagesak i 2019. Her vises det til at dette spørsmålet ble tatt opp fra ESA sin side i 2010, og foranlediget endringer i bokføringsforskriften § 7-5. I sitt brev til ESA i januar 2011 uttalte departementet bl.a. at Norge ikke anså de daværende restriksjonene (før endringene i bokføringsforskriften) for å være i strid med art. 19 i Tjenestedirektivet (Directive 1006/123/EC) av 12. desember 2006 om tjenester i det interne markedet). Finansdepartementet bemerket også at bokføringsplikten heller ikke er harmonisert, hverken på EØS-nivå eller i EU, og at det norske lovverket etter endringen i bokføringsforskriften § 7-5, for øvrig er svært likt den danske bokføringslovgivningen¹⁵.

ESA valgte å ikke gå videre med saken, og i brev 13. april 2012 til Finansdepartementet lukket ESA saken mot Norge. I klagesaken fra 2019 la departementet til grunn at reguleringen i bokføringsloven § 13 og bokføringsforskriften heller ikke p.t. er i strid med EØS-regelverket.

FFD-forordningen

FFD-forordningen ble sendt på høring av Kommunal og moderniseringsdepartement (KMD) i 2019. Det fremgår av forordningen artikkel 4 nr. 1 at datalokaliseringsskrav skal være forbudt, så fremt de ikke er begrunnet ut fra hensynet til offentlig sikkerhet i samsvar med forholdsmessighetsprinsippet.

Fra høringsnotatet (forordningen) hitsettes følgende omtale av begrepet «offentlig sikkerhet» (uoffisiell oversettelse):

(19) Begrepet «offentlig sikkerhet», som definert i artikkel 52 i TEUV, og som fortolket av Domstolen, dekker både den interne og den eksterne sikkerheten i en medlemsstat, samt spørsmål om samfunnssikkerhet, særlig for å lette etterforskning, avsløring og rettslig forfølging av straffbare forhold. «Offentlig sikkerhet» forutsetter at det foreligger en reell og tilstrekkelig alvorlig trussel som påvirker en av de grunnleggende samfunnsinteressene, for eksempel en trussel mot institusjoners og grunnleggende offentlige tjenesters virkemåte og befolkningens overlevelse, samt risikoen for en alvorlig forstyrrelse av internasjonale relasjoner eller nasjoners fredelige sameksistens, eller en trussel mot militære interesser. I samsvar med forholdsmessighetsprinsippet bør datalokaliseringsskrav som er begrunnet ut

¹⁵ Dansk lovgivning er senere endret. Se omtale i punkt 3.3.

fra hensynet til offentlig sikkerhet, være egnet til å sikre at det fastsatte målet nås, og ikke gå lenger enn det som er nødvendig for å nå dette målet.

Ifølge høringsbrevet var KMDs foreløpige vurdering at FFD-forordningen vil kreve endringer blant annet i bokføringsloven med tilhørende forskrift og skattebetalingsforskriften. Det er vist til bokføringsloven § 13, jf. bokføringsforskriften § 7-5, bokføringsforskriften § 5-3-15 og skattebetalingsforskriften § 5-11-2.

Det gjenstår ennå lovarbeid før forordningen kan implementeres i norsk rett. Det er likevel hensiktsmessig at FFD-forordningen tas med i vurderingen av om det bør gjøres endringer i bokføringslovgivningen.

4.3 Personvern

Personvernforordningen (PVF)¹⁶ er inkorporert i norsk rett gjennom personopplysningsloven¹⁷ § 1 hvor det fremgår at forordningen er innlemmet som norsk lov med enkelte tilpasninger. Bokføringspliktige etter bokføringsloven § 2 er derfor forpliktet til å følge personopplysningsloven og PVF hvis de behandler personopplysninger på måter som er omfattet av personopplysningsloven § 2 om lovens saklige virkeområde og samspillet mellom denne loven og andre lover, samt personopplysningsloven § 4 om det geografiske virkeområdet.¹⁸ Oppbevaring og annen bruk av regnskapsmateriale som inneholder personopplysninger er å anse som behandling av personopplysninger, se PVF artikkel 4 nr. 2 hvor det fremgår at begrepet *behandling* omfatter enhver manuell eller automatisert bruk.

Hva plikten til bokføring innebærer, følger av bokføringsloven med tilhørende forskrifter. Bokføringsplikten kan innebære behandling av både personopplysninger og andre opplysninger. Personopplysninger i regnskapsmateriale er alle opplysninger som direkte eller indirekte kan identifisere en person, se den generelle definisjonen av personopplysninger i PVF artikkel 4 nr. 1. I forbindelse med bokføring er andre opplysninger enn personopplysninger i hovedsak informasjon om juridiske personer. Slik informasjon kan imidlertid også være personopplysninger. Opplysninger om enkeltpersonforetak er i utgangspunktet å anse som personopplysninger, på grunn av den nære tilknytningen mellom selskapet og personen som er innehaver. Videre kan informasjon om andre selskapsformer også være personopplysninger, særlig i tilfeller hvor det er en viss tilknytning mellom en opplysning om et selskap og en person som har en rolle i selskapet.

Grunnlaget for behandling av personopplysninger i forbindelse med bokføring er artikkel 6 nr. 1 første ledd bokstav c i forordningen om rettslig forpliktelse for den bokføringspliktige som er behandlingsansvarlig etter artikkel 4 nr. 7, og kravene til bokføring er supplerende rettsgrunnlag etter artikkel 6 nr. 3 første ledd bokstav b. Bokføringspliktiges behandlingsansvar innebærer en plikt til å etterleve krav som følger av kapittel IV, hvor ansvaret er beskrevet i artikkel 24. Kapittel IV inneholder også krav for bruk av databehandlere, og kommer således til anvendelse hvis en bokføringspliktig velger å inngå avtale med en databehandler om å oppbevare regnskapsmateriale med personopplysninger.

Bokføring kan innebære behandling av ulike typer personopplysninger. Flesteparten er antakelig alminnelige personopplysninger. Noen personopplysninger kan anses som særlige kategorier etter artikkel 9. Eksempler på særlige kategorier i denne sammenhengen er opplysninger om personer som kan knyttes til helsevesenet, politiske partier, religiøse virksomheter, fagforeninger og

¹⁶ EUROPAPARLAMENTS- OG RÅDSFORORDNING (EU) 2016/679 av 27. april 2016 om vern av fysiske personer i forbindelse med behandling av personopplysninger og om fri utveksling av slike opplysninger samt om oppheving av direktiv 95/46/EF (generell personvernforordning) [PVF, GDPR].

¹⁷ Lov om behandling av personopplysninger (personopplysningsloven) (15. juni 2018 nr. 38).

¹⁸ I PVF er det saklige og geografiske virkeområdet regulert i henholdsvis artikkel 2 og 3.

organisasjoner som jobber for å styrke menneskers rettigheter med hensyn til deres seksuelle orientering, såfremt personopplysningene er av en slik karakter at de omfattes av opplysningstypene som er beskrevet i artikkel 9. Behandling av slike personopplysninger er i utgangspunktet ikke tillatt etter artikkel 9 nr. 1, og kan kun gjøres hvis noen av unntakene i nr. 2 kommer til anvendelse. Det aktuelle unntaket for bokføringspliktige er nr. 2 bokstav g som blant annet omhandler nasjonal lovgivning. Videre kan noen personopplysninger omfattes av artikkel 10 om lovovertrедelser og straffedommer, eksempelvis opplysninger knyttet til betaling av erstatning. Omfanget av slike opplysninger er imidlertid trolig marginal.

Såfremt bokføringspliktiges behandling av personopplysninger er omfattet av personvernforordningen, er personopplysningene tilstrekkelig beskyttet. Behandling av regnskapsmateriale innenfor EØS-området er således forsvarlig med hensyn til personvernet som er regulert i forordningen. Overføring til stater utenfor EØS-området (tredjestater), eller til internasjonale organisasjoner, må overholde kravene som følger av kapittel 5. Et begrenset antall stater har blitt godkjent av EU-kommisjonen etter artikkel 45.¹⁹ Beskyttelsesnivået i disse statene er derfor tilstrekkelig.

4.4 Andre lands løsninger

Omtalen av utenlandsk rett, jf. punkt 3, viser at mange europeiske land har endret sin lovgivning de senere årene, fra å kreve oppbevaring i vedkommende land, til å tillate at elektronisk regnskapsmateriale kan oppbevares utenfor landets grenser, på bestemte vilkår. Lovgivningen er ulik i de enkelte landene. F.eks. endret Danmark lovgivningen i 2022 hvor det stilles krav til digitale bokføringssystemer og sikring i den forbindelse, uten at lovgivningen regulerer krav til oppbevaringssted eksplisitt. I Sverige er fortsatt hovedregelen at regnskapsmateriale skal oppbevares i Sverige. Her er det imidlertid særskilt regulert at elektronisk regnskapsmateriale kan oppbevares innen EU, med krav om at oppbevaringsstedet i utlandet meldes til myndighetene, og hvor det er ytterligere muligheter til å oppbevare regnskapsmateriale i andre land på visse vilkår. Finland synes ikke å regulere krav til oppbevaringssted, jf. lovendring i 2015. I Tyskland tillates elektronisk regnskapsmateriale oppbevart i EU, men hvor det kan søkes om tillatelse til oppbevaring i andre land.

Ut fra dette synes det klart at alle de fire nevnte EU-landene tillater at elektronisk regnskapsmateriale kan oppbevares innen EU, uten at det må søkes om dette. Landene har imidlertid ulike løsninger når det gjelder muligheten for å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale utenfor EU, herunder i EØS-land.

4.5 Offentlige myndigheters tilgang til regnskapsmateriale i utlandet

4.5.1 Skatte- og bistandsavtaler

I de tilfeller hvor regnskapsmateriale er oppbevart i et annet land, vil skatte- og bistandsavtaler kunne benyttes til å utveksle informasjon om regnskapsmateriale, når skattemyndighetene har uttømt sine muligheter til å få tilgang i Norge. Et vilkår for å få utvekslet informasjon under skatte- og bistandsavtalene er at dette ikke er i strid med intern lovgivning og administrativ praksis i den annen stat.

Dersom den annen stat har internrettslig hjemmel til å innhente informasjonen, så vil Norge kunne få den i henhold til bestemmelsene om informasjonsutveksling i skatteavtalene, forutsatt at opplysningene er «forseeable relevant». Det vil være rimelig å anta at den annen stat har

¹⁹ https://commission.europa.eu/law/law-topic/data-protection/international-dimension-data-protection/adequacy-decisions_en

internrettslig hjemmel når den juridiske enheten det utveksles opplysninger om har en tilstrekkelig tilknytning (nexus) til den annen stat. Etter OECD-standarden for Exchange of Information on Request (EOIR)²⁰, anses en juridisk enhet å ha tilstrekkelig tilknytning til en stat hvis det er etablert etter denne statens lovgivning, eller dersom den har en tilstedeværelse som gir grunnlag for skatteplikt.

I tilfeller hvor en bokføringspliktigs eneste tilknytning til det annet land er at regnskapsmaterialet oppbevares i dette landet, for eksempel av en tredjepart, er det usikkerhet knyttet til om det annet land har lovgivning som åpner for innhenting av regnskapsmaterialet der. Dersom det annet land mangler slike interne hjemler, vil norske skattemyndigheter ikke få tilgang til informasjonen via skatte- og bistandsavtalene. I slike tilfeller må norske myndigheters tilgang til regnskapsmaterialet baseres på annet avtaleverk, f.eks. gjennom politisamarbeid over landegrensene, jf. punkt 4.5.2.

4.5.2 Politisamarbeid over landegrensene

I bokføringsforskriften § 7-5 er det også satt som vilkår at oppbevaring i et EØS-land ikke skal være til hinder for effektiv norsk politietterforskning. Oppbevaring i Norden tilfredsstiller dette vilkåret, jf. forskrift 3. juni 2010 nr. 759 om oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale i andre EØS-land. I 2011 ble det vurdert å åpne for at elektronisk regnskapsmateriale skulle kunne oppbevares i andre europeiske land enn de nordiske. Etter å ha innhentet synspunkt fra politimyndighetene ble det den gang ikke åpnet for slik oppbevaring.

I punkt 4.1 er det beskrevet enkelte utfordringer knyttet til innhenting av regnskapsmateriale via utenlandske myndigheter. Selv om samarbeidet i straffesaker generelt fungerer godt landene imellom, er det åpenbart at det krever både tid og ressurser dersom innhenting av opplysninger må involvere flere jurisdiksjoner. På den andre siden må det antas at det er et fåtall av straffesaker hvor det er aktuelt å innhente regnskapsmateriale i utlandet.

Det eksisterer en rekke avtaler som regulerer politisamarbeid over landegrensene. Særlig gjelder dette innen Europa.

Den mest brukte – og kanskje viktigste – avtalen for samarbeid i Europa er Europarådets konvensjon om gjensidig hjelp i straffesaker fra 20. april 1959 med tilleggsprotokoller. Avtalen regulerer rettslig samarbeid mellom avtalelandene uavhengig av hva slags type kriminalitet det er tale om. De fleste medlemmene i Europarådet har signert og ratifisert avtalen²¹.

En annen viktig avtale som ofte anvendes er EUs konvensjon fra 29. mai 2000 med tilleggsprotokoller. Norge er tilsluttet avtalen, i likhet med de fleste EU-landene.

Rettslig samarbeid basert på disse konvensjonene går ofte raskt sammenlignet med andre konvensjoner fordi rettsanmodninger som regel kan sendes av statsadvokat. Rettslig samarbeid med grunnlag i andre konvensjoner må som regel sendes via Riksadvokatembetet og Justisdepartementet.

I tillegg er Norge tilsluttet flere FN-konvensjoner som blant annet regulerer rettslig samarbeid knyttet til korrupsjon, organisert kriminalitet og andre spesifikke kriminalitetsområder. Videre er det noen nordiske avtaler som regulerer samarbeid mellom de nordiske landene, herunder den nordiske avtalen om samarbeid mellom nordiske lands politimyndigheter fra 2021.

²⁰ <https://web-archive.oecd.org/tax/transparency/documents/terms-of-reference.pdf>

²¹ For oversikt over hvem som har signert og ratifisert avtalen: <https://www.coe.int/en/web/conventions/full-list?module=signatures-by-treaty&treatyenum=030>

Norge har få bilaterale avtaler som omhandler samarbeid på straffeområdet.

4.5.3 Tilgang til regnskapsmateriale fra terminal i Norge

Det kan være et spørsmål om norske myndigheters adgang til å innhente regnskapsmateriale som oppbevares i utlandet via en terminal i Norge kan bryte med suverenitetsprinsippet. Når det gjelder skattemyndighetens bruk av de alminnelige kontrollhjemler etter skatteforvaltningsloven §§ 10-1 - 10-7, vil tilgang til det som er lagret i «skyen», som utgangspunkt være avhengig av at den skattepliktige medvirker til kontrollen. I henhold til bokføringsforskriften § 7-5 forutsettes det at det er elektronisk tilgang til regnskapsmaterialet i Norge til enhver tid. Dersom regnskapsmaterialet er lagret i «skyen» i utlandet vil dette kunne hentes ut i Norge uten å bryte med suverenitetsprinsippet.

Høyesterettsdom HR-2019-610-A tar opp dette spørsmålet i en straffesak²². Saken gjelder ikke regnskapsmateriale spesielt, men adgangen til nedlastning av kildekoder og e-post, ved bruk av tvangsmidler. Herfra gjengis:

(40) Det klare folkerettslige utgangspunktet er at statene bare kan utøve tvang på eget territorium. Tvangsjurisdiksjonen er eksklusiv; ingen stat kan anvende tvangsmidler på en annen stats territorium uten samtykke fra vedkommende stat. Norsk lovgivning er basert på dette. Det er eksempelvis på det rene at norsk politi og påtalemyndighet ikke kan foreta pågripelser utenlands eller ransake et hus i et annet land. I slike tilfeller er rettshåndhevende myndigheter avhengig av bistand fra – eller avtaler med – andre land.

(41) Disse alminnelige utgangspunktene gir imidlertid mindre veiledning når det gjelder ransaking og beslag av elektronisk lagret materiale. Slikt materiale kan ikke bare lagres på brukerens personlige lagringsenheter – for eksempel egen datamaskin, minnepinne eller harddisk – men kan også plasseres «i skyen». Dette skjer gjerne ved bruk av lagringstjenester som tilbys av utenlandske selskaper, slik som Google og Amazon i saken her. Også ved slik lagring befinner imidlertid materialet seg på en eller flere fysiske lagringsenheter – for enkelhets skyld ofte omtalt som servere. Etter det opplyste kan det være nokså tilfeldig på hvilken server en norsk brukers data lagres. Og lagringsstedet kan over tid endres uten at brukeren blir informert eller kan kontrollere dette. Selv om det skulle være på det rene at det fysiske lagringsstedet ikke er i Norge, kan det – slik saken her viser – være ukjent i hvilket land materialet til enhver tid er lagret.

(42) De rettslige spørsmål som den teknologiske utviklingen aktualiserer ved bruk av tvangsmidler rettet mot lagringssteder «i skyen» er lite avklart, både i norsk rett og internasjonalt.

I avsnitt 59 fremgår det at «Likevel er det av interesse at mange land i praksis synes å godta en slik ransaking. Det foreligger ikke opplysninger om mellomstatlige reaksjoner knyttet til at et lands myndigheter gjennom tvangsmidler ovenfor rettssubjekter på eget territorium har fått tilgang til materiale lagret i en annen stat».

Dommen konkluderer med at suverenitetsprinsippet ikke var krenket i saken, hvor bl.a. følgende momenter ble vektlagt: Tvangsmiddelet er satt i verk i norsk territorium, beslutning om ransaking er truffet av norsk domstol, materialet gjøres tilgjengelig gjennom bruk av tvangsmidler overfor et norsk selskap med kontor i Norge. Det vises også til at det fremgår av lagmannsrettens avgjørelse at «ransakingen bare vil gi tilgang til materiale som selskapet selv har lagret. Og selskapet kan selv fritt hente materialet tilbake fra det utenlandske lagringsstedet»

I avsnitt 68 framkommer også at norske myndigheter utvilsomt har tvangsjurisdiksjon overfor det norske selskapet og dets ansatte som befinner seg her i landet:

²² Saken gjelder tredjemansransaking, jf. straffeprosessloven § 192 tredje ledd nr. 3.

I denne forbindelse nevner jeg at norske myndigheter utvilsomt har tvangsjurisdiksjon overfor det norske selskapet og dets ansatte som befinner seg her i landet. På dette grunnlaget kan norske myndigheter pålegge selskapet og disse personene å gi nødvendige opplysninger, slik at norske myndigheter får tilgang til lagrede data. (...)

De vurderingene Høyesterett la til grunn i denne dommen vil kunne ha en overføringsverdi ved bruk av bevissikring etter skatteforvaltningsloven § 10-15. Bevissikring innebærer at skattemyndighetene ved tvang kan tilegne seg dokumenter som den skattepliktige eller andre opplysningspliktige nekter å utlevere. Bevissikring har likhetstrekk med de straffeprosessuelle tvangsmidlene ransaking og beslag, jf. Prop. 1 LS (2018–2019) punkt 16.2.

4.6 Sikring av regnskapsmateriale - Sikkerhetspolitiske forhold

Det er et grunnleggende bokføringsprinsipp at regnskapsmaterialet på en forsvarlig måte skal sikres mot urettmessig endring, sletting eller tap, jf. bokføringsloven § 4 nr. 9. Videre fremgår det av § 13 tredje ledd at «Oppbevaringspliktig regnskapsmateriale skal oppbevares ordnet og være betryggende sikret mot ødeleggelse, tap og endring», mens bokføringsforskriften § 7-2 regulerer krav til sikkerhetskopi. Videre omhandler Norsk Bokføringsstandard nr. 1 *Sikring av regnskapsmateriale (NBS 1)* kriterier som må oppfylles for at sikringen av regnskapsmaterialet skal anses å være betryggende.

Det er den bokføringspliktige som er ansvarlig for å overholde bokføringsreglene, herunder at regnskapsmaterialet er betryggende sikret. Kjøp av oppbevaringstjenester av profesjonelle tilbydere kan være en hensiktsmessig løsning for å ivareta kravene til sikring av regnskapsmateriale. Det kan likevel være en viss risiko og usikkerhet knyttet til om oppbevaring i ethvert land og hos enhver tilbyder tilstrekkelig vil ivareta de norske kravene til sikring.

I EOS-tjenestenes årlige åpne trusselvurderinger fremgår det at risikoen for cyberangrep har økt etter at Russland invaderte Ukraina. Selv om risikoen for cyberangrep har økt etter Russlands invasjon av Ukraina, er det ikke åpenbart at denne økte risikoen er knyttet til hvilket land regnskapsmaterialet oppbevares i. Det synes likevel klart at kravene til sikring tilsier at norske virksomheter ikke bør kunne oppbevare regnskapsmaterialet i ethvert land.

Russlands krig mot Ukraina ble besvart med massive sanksjoner fra bl.a. EU og NATO. Et slikt virkemiddel påvirker etablerte avtaler. Konsekvensen av sanksjonene kan være vanskelig å se før iverksettelse, men som rapportene fra EOS-tjenestene peker på fører de til større uforutsigbarhet.

I et mer ustabilt Europa vil de enkelte land fortløpende se på virkemidler for å forsvare nasjonal sikkerhet. I likhet med Norge har de fleste nasjoner en nasjonal sikkerhetslov som er ment å skulle ivareta nasjonal sikkerhet i kriser/krig. Slike tiltak kan være reguleringer på data, flyforbud, stans/restriksjoner på eksport og transport av olje og gass. Usikkerheten beskrevet over må sees opp mot kravet om oppfyllelse av kriteriene for sikring av regnskapsdata. Forsvarlig sikkerhet er knyttet opp imot tilgjengeligheten og integriteten til dataene. For å kunne opprettholde dette bør det gjennomføres hyppigere vurderinger av om regnskapsmaterialet er betryggende sikret enn før. Ved oppbevaring av regnskapsdata i utlandet bør det også vurderes å stille krav til redundans/sikkerhetskopi i Norge.

Det finnes også eksempler i regelverkssammenheng på at enkelte land defineres som høyrisikoland:

Forskrift om IKT-systemer i banker mv

Forskrift 21. mai 2003 nr. 630 om bruk av informasjons- og kommunikasjonsteknologi gjelder bl.a.

for norske banker, kredittforetak, finansieringsforetak og forsikringsforetak²³. Forskriftens § 12 regulerer utkontraktering av IKT-virksomheten. Forskriften regulerer ikke krav til oppbevaringssted, men stiller krav om at det skal foreligge en avtale som sikrer at foretak under tilsyn også gis rett til å kontrollere, herunder revidere de av leverandørens aktiviteter som er knyttet til avtalen. Avtalen skal videre sikre at Finanstilsynet gis tilgang til opplysninger fra og tilsyn hos IKT-leverandøren der Finanstilsynet finner det nødvendig som et ledd i tilsynet med foretaket.

På Finanstilsynets hjemmeside står det følgende om utkontraktering:

Flytting av norske bankers IKT-oppgaver ut av Norge stiller generelt store krav til risikoforståelse og risikohåndtering hos den enkelte bank. Utflytting av slike oppgaver må skje på en forsvarlig måte og slik at kritiske driftsfunksjoner i norske banker ikke blir utsatt for uakseptabel risiko. Dette er særlig viktig ved flytting av oppgaver til områder med høy landrisiko. Finanstilsynets vurdering er at risikoen ved utflytting av driftsfunksjoner knyttet til bankenes reskontro- og betalingssystemer til høyrisikoland er for høy til at det kan aksepteres.

Meldinger Finanstilsynet har mottatt fra finansforetakene, viser at IKT-tjenesteleverandørene er europeiske datterselskaper og at lagring av data finner sted innen EU.

Hvitvaskingsregelverket

Rapporteringspliktige etter hvitvaskingsregelverket skal gjennomføre forsterkede kundetiltak overfor kunder og reelle rettighetshavere som er etablert i høyrisikoland, jf. hvitvaskingsforskriften § 4-10. På Finanstilsynets hjemmeside²⁴ fremgår det at listen over høyrisikoland er basert på EUs delegerede kommisjonsforordninger som listefører høyrisikoland.

Selv om disse reglene har et annet formål enn bokføringsreglene, kan det være hensiktsmessig å ta de med i vurderingen når det gjelder regelendringer knyttet til krav til oppbevaringssted.

4.7 Oppsummering

Både den teknologiske utviklingen, forenklinger for næringslivet og internasjonal utvikling tilsier at det bør gjøres endringer i kravet til oppbevaringssted for elektronisk regnskapsmateriale. FFD-forordningen aktualiserer behovet for dette. Samtidig er det viktig at myndighetenes behov for tilgang til regnskapsmaterialet blir ivaretatt, samt at dagens sikkerhetspolitiske utfordringer tas i betraktning når det gjelder valg av løsning.

I takt med den teknologiske utviklingen bør det være et svært begrenset behov for å oppbevare regnskapsmateriale på papir. Bokføringspliktige som likevel velger en slik oppbevaringsløsning, må som etter dagens lovgivning og dispensasjonspraksis, oppbevare slikt regnskapsmateriale i Norge. Den videre omtalen gjelder derfor kun elektronisk regnskapsmateriale.

5 Løsningsalternativer

5.1 Hovedregel

5.1.1 Ingen regulering av kravet til oppbevaringssted

Bokføringslovens hovedregel, jf. § 13 annet ledd, er at regnskapsmaterialet skal oppbevares i Norge. En mulig løsning er å ikke regulere kravet til oppbevaringssted, slik det f.eks. er gjort i Danmark. En forutsetning måtte i så fall være at regnskapsmaterialet er elektronisk tilgjengelig i Norge til enhver tid.

²³ Virkeområde, se forskriften § 1

²⁴ <https://www.finanstilsynet.no/tema/tilsyn-med-it-og-betalingstjenester/>
(sist endret 14. juni 2022)

En slik løsning vil i prinsippet gjøre det mulig for næringsdrivende å oppbevare regnskapsmaterialet hvor som helst i verden, enten det er hos et konsernselskap i utlandet, deres leverandør av regnskaps-/oppbevaringstjenester, eller hos en ren tredjepartsleverandør. Dette kan innebære forenklinger, ved at bokføringspliktige virksomheter ikke trenger å søke om dispensasjon for å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale utenfor Norden, og ved at også de som etter dagens dispensasjonspraksis får avslag, vil kunne oppbevare regnskapsmaterialet i utlandet. Oppbevaring i utlandet kan også innebære en kostnadsreduksjon, og dermed være en positiv effekt av dette forslaget, både for bokføringspliktige, regnskapsførere og tilbydere av regnskapssystem/oppbevaringsløsninger. Også for Skatteetaten vil en slik løsning føre til administrative besparelser ved at den ikke krever ressurser til behandling av søknader og klager.

Selv om en slik løsning kombineres med ev. tilleggskrav som i det danske regelverket, jf. punkt 3.3 ovenfor, ev. krav om å informere skattemyndighetene om hvor regnskapsmaterialet oppbevares og ev. regulering som sikrer tilgjengeliggjøring via tredjepart, er det tvilsomt om oppbevaring av regnskapsmaterialet rent faktisk kan finne sted i ethvert land. Det vises i den forbindelse til at regnskapsmaterialet kan inneholde personopplysninger som ikke uten videre kan overføres til ethvert land, se punkt 4.3 om personvern. Uavhengig av det er det forhold som taler mot å fjerne regulering av krav til oppbevaringssted i bokføringsloven og -forskriften. Dette særlig sett i lys av dagens sikkerhetspolitiske utfordringer knyttet til nærliggende land i Europa samt at det ikke foreligger tilfredsstillende skatte-/bistandsavtaler og avtaler som regulerer politisamarbeid med en rekke land.

5.1.2 Oppbevaring i EØS-området

Også en utvidelse av dagens unntak, men begrenset til EØS-området, vil innebære klare forenklinger for de næringsdrivende. Dette sett i forhold til at de aller fleste dispensasjonssøknader gjelder oppbevaring i EØS-land. Det vil ikke lenger foreligge behov for å søke om dispensasjon for å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale innenfor EØS-området. De som ikke oppfyller kravene i dagens dispensasjonspraksis, vil kunne velge løsninger hvor elektronisk regnskapsmateriale oppbevares i andre EØS-land enn de nordiske. Tilsvarende vil en utvidelse kunne innebære en kostnadsreduksjon, og dermed være en positiv effekt av dette forslaget, både for bokføringspliktige, regnskapsførere og tilbydere av regnskapssystem/oppbevaringsløsninger. Også for Skatteetaten vil en slik løsning føre til administrative besparelser ved at den krever langt færre ressurser til behandling av søknader og klager.

Regnskapsmateriale inneholder i de aller fleste tilfeller noen personopplysninger.

Personvernforordningen (PVF) er inkorporert i norsk rett og gjelder i hele EU. Behandling av regnskapsmateriale innenfor EØS-området er således forsvarlig med hensyn til personvernet som er regulert i forordningen. Det vises til omtale i punkt 4.3.

Det fremgår av artikkel 4 nr. 1 i FFD-forordningen at datalokaliseringskrav skal være forbudt. Oppbevaring i EØS-området tilfredsstiller FFD-forordningens intensjon om fri flyt av andre opplysninger enn personopplysninger i EU.

Dersom offentlige myndigheter unntaksvis ikke skulle få tilgang til elektronisk regnskapsmateriale i Norge, er det skatte- og bistandsavtaler med EØS-land som vil kunne bidra til å sikre tilgang i utlandet. Innenfor EØS-området er det også mange avtaler som regulerer politisamarbeid over landegrensene, se omtale i punkt 4.5.2. I tillegg inneholder FFD-forordningen mekanismer som kan bidra til å gjøre dette enklere.

5.1.3 EØS-området med tillegg av enkelte land

En tredje mulig løsning kan være å tillate at elektronisk regnskapsmateriale oppbevares i EØS-området, med tillegg av enkelte andre land. Fordelen med en slik løsning er at den

bokføringspliktige gis anledning til å velge oppbevaringsløsninger i ytterligere land og at Skatteetaten får færre søknader til behandling. En utfordring vil være å avgrense hvilke land som ev. bør være omfattet.

En slik avgrensning vil måtte baseres på at enkelte forutsetninger er oppfylt for at lagring av elektronisk regnskapsmateriale i den annen stat utenfor EØS kan tillates. Ved en slik vurdering vil det kunne legges vekt på hvilke skatte- og bistandsavtaler Norge har på plass med den annen stat, herunder også avtaler som regulerer politisamarbeid.

Andre hensyn som kan være relevante i en slik vurdering er blant annet:

- Hvilke sikkerhetsmessige utfordringer den annen stat aktualiserer.
- Om landet er med på EU-kommisjonens liste over land mv. som har et tilstrekkelig beskyttelsesnivå for personopplysninger, jf. personopplysningsloven § 45.
- Om internretten i det annet land åpner for tilgang til regnskapsmateriale i Norge.

Utfallet av en slik vurdering vil kunne være dynamisk, hvor resultatet blant annet avhenger av det annet lands interne lovgivning, og hvilke avtaler Norge har med den annen stat.

Basert på kriteriene over kan særlig Storbritannia og Sveits være aktuelle land. Oppbevaring i disse landene antas å medføre få sikkerhetsmessige utfordringer. Det foreligger moderne skatte- og bistandsavtaler med landene, som omfatter utveksling av opplysninger. Landene har også signert og ratifisert Europarådets konvensjon om gjensidig hjelp i straffesaker fra 20. april 1959 med tilleggsprotokoller. Både Storbritannia og Sveits er dessuten med på EU-kommisjonens liste over land mv. som har et tilstrekkelig beskyttelsesnivå for personopplysninger.²⁵ Det kan også nevnes at ca. 18 % av de dispensasjonssøknadene Skatteetaten har behandlet, gjelder oppbevaring i Storbritannia. Landet har dessuten nær geografisk tilknytning og er en av Norges viktigste handelspartnere. Det er også et betydelig antall søknader som gjelder oppbevaring i Sveits. Landet er dessuten medlem i Det europeiske frihandelsforbund (EFTA²⁶), i likhet med EØS-landene Island, Liechtenstein og Norge.

Et alternativ til å regelfeste hvilke land som oppfyller bestemte vilkår, kan være å gi tillatelse til å oppbevare regnskapsmateriale i utlandet ved enkeltvedtak. Det som taler for en slik løsning, er at det ikke kreves forskriftsendring for å endre oversikten over «klarerte» land. Ulempen vil vel være at det vil kreve ressurser og tid for myndighetene/Skatteetaten å gjøre en vurdering for hvert enkelt land. Et enkeltvedtak vil også gi klageadgang som krever saksbehandling.

5.2 Særlig om kassasystemer og lønningsregnskap

5.2.1 Kassasystemer

Som nevnt i punkt 2 er det fastsatt særskilte krav til oppbevaring for kassasystemer, jf. bokføringsforskriften § 5-3-15 annet ledd. Bestemmelsen innebærer at kassasystemet i sin helhet (maskinvare og programvare) må befinne seg i Norge og at elektronisk journal må oppbevares i Norge til enhver tid.

Dette innebærer et strengere oppbevaringskrav enn for elektronisk regnskapsmateriale generelt, hvor det er tillatt å oppbevare regnskapsmateriale i Norden. Det fremgår av høringsnotatet 15.

²⁵ <https://www.datatilsynet.no/rettigheter-og-plikter/virksomhetenes-plikter/overforing-av-personopplysninger-ut-av-eos/omrader-med-tilstrekkelig-beskyttelsesniva/>

²⁶ <https://www.regjeringen.no/no/tema/naringsliv/handel/nfd---insiktsartikler/frihandelsavtaler/efta/id438841/>

februar 2012 *Nytt regelverk for kassasystemer*, at «Kravet er oppstilt fordi kontanthandelen representerer et særlig risikoområde, med et spesielt behov for eksempelvis lett å kunne sikre serveren.»

I Kommunal- og moderniseringsdepartementets høringsbrev vedrørende FFD-forordningen, fremgår det at det kan gjøres unntak fra forordningens krav når dette kan begrunnes i hensynet til offentlig sikkerhet («justified on grounds of public security»). Departementet skriver bl.a. følgende:

Unntak må være berettiget av hensyn til offentlig sikkerhet, slik dette hensynet er definert i EU-retten og særlig TFEU artikkel 52. Tilfeller som kan berettige unntaket er nærmere beskrevet i fortalens avsnitt (19). Unntaket kan begrunnes i trusler mot både indre og ytre sikkerhet, som er tilstrekkelig alvorlige og som truer grunnleggende samfunnsinteresser. Eksemplene gitt indikerer at terskelen skal ligge høyt. Lokaliseringskrav begrunnet i offentlig sikkerhet må være egnet for å oppnå formålet og ikke gå lenger enn det som er nødvendig (proporsjonalitet).

Selv om andelen kontantsalg som gjøres opp ved bruk av kontanter (sedler og mynter) er sterkt fallende i Norge, kan det fremdeles argumenteres for at kontantsalg utgjør et særskilt risikoområde. Det synes likevel tvilsomt at dette hensynet er tilstrekkelig til å begrunne et unntak av hensyn til offentlig sikkerhet.

5.2.2 Lønningsregnskap

Kravene til lønningsregnskap er tilnærmet de samme for alle arbeidsgivere, uavhengig av om arbeidsgiver har bokføringsplikt etter bokføringsloven. Endringer i krav til oppbevaringssted i bokføringslovgivningen, vil imidlertid kun gjelde bokføringspliktige arbeidsgivere. Det innebærer at f.eks. offentlige arbeidsgivere fortsatt må oppbevare lønningsregnskap i Norge, med mindre bestemmelsen i skattebetalingsforskriften § 5-11-2 tiende ledd endres.

Skattedirektoratet kan ikke se tungtveiende grunner til at ikke bokføringspliktige arbeidsgivere skal kunne velge samme oppbevaringsløsninger for elektronisk dokumentasjon som bokføringspliktige arbeidsgivere.

5.3 Forslag til løsning

5.3.1 Oppbevaring i EØS-området, Storbritannia og Sveits

Som det fremgår i punkt 4.7 tilsier både den teknologiske utviklingen, forenklinger for næringslivet og internasjonal utvikling, at det er nødvendig å gjøre endringer i kravet til oppbevaringssted. Selv om det isolert sett kan argumenteres for at myndighetene vil kunne få noe reduserte kontrollmuligheter ved å åpne opp for oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale utenfor Norden, må det legges til grunn at dette gjelder et begrenset antall tilfeller hvor den bokføringspliktige ikke kan, eller vil, bistå myndighetene. Skatteetatens erfaringer er dessuten at regnskapsmaterialet i hovedsak er tilgjengelig i Norge. Med dette som utgangspunkt vurderes det som hensiktsmessig å utvide muligheten til å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i utlandet.

I punkt 5.1 er det vurdert ulike løsninger som innebærer en større grad av valgfrihet mht. oppbevaringsløsning. En av løsningene er å ikke regulere kravet til oppbevaringssted. Selv om det er argumenter som kan tale for en slik løsning, er det i praksis andre bestemmelser i bokføringsloven og annen lovgivning som kan være til hinder for at regnskapsmaterialet eller deler av dette, kan oppbevares i ethvert land. Noen eksempler er krav til sikring av regnskapsmaterialet, og at overføring av personopplysninger ut av EØS-området eller til internasjonale organisasjoner krever et særskilt grunnlag for å være lovlig. Videre er det grunner som taler for at regnskapsmateriale ikke skal kunne oppbevares i land som er definert som høyrisikoland etter annet regelverk. Det vises til omtale i punkt 4.6.

Et regelverk som fortsatt bør bygge på forutsetningen om at det skal foreligge skatte-/bistandsavtaler og avtaler som sikrer en effektiv politietterforskning, tilsier at det den ytre rammen for oppbevaringssted regulert i forskrift, bør være EØS-området, ev. med tillegg av Storbritannia og Sveits. En slik avgrensning vil også tilfredsstille de forpliktelser som ev. måtte følge av FFD-forordningen. Norge har avtaler med de aller fleste EØS-land som sikrer bistand i skatte- og avgiftssaker. De aller fleste av landene innenfor EØS vil også være omfattet av avtaler for samarbeid i Europa gjennom Europarådets konvensjon om gjensidig hjelp i straffesaker fra 20. april 1959 og EUs konvensjon fra 29. mai 2000 med tilleggsprotokoller. De fleste av disse momentene gjør seg også gjeldene ved oppbevaring i Storbritannia og Sveits. I tillegg viser Skatteetatens oversikt over søknader om dispensasjon fra kravet til oppbevaringssted, at de aller fleste søknadene om dispensasjon fra kravet til oppbevaringssted, gjelder oppbevaring innenfor EØS-området, Storbritannia og Sveits.

Skattedirektoratet legger etter dette til grunn at et regelverk som tillater oppbevaring i EØS-området, Storbritannia og Sveits er den løsningen som best ivaretar både næringslivets behov for sikre, kostnadseffektive løsninger og offentlige myndigheters behov for tilgang til regnskapsmaterialet. Det foreslås derfor at bokføringsforskriften § 7-5 første ledd endres slik at det klart fremgår at elektronisk regnskapsmateriale kan oppbevares i EØS-området, Storbritannia og Sveits. Det vil da ikke lenger være behov for forskriftshjemmelen i første ledd siste punktum. Videre foreslås det at hjemmelen for å gjøre unntak fra kravet til oppbevaringssted ved enkeltvedtak videreføres, jf. bokføringsloven § 13 femte ledd. Se nærmere omtale i punkt 5.3.5.

I tillegg foreslås det at det særskilte kravet i bokføringsforskriften § 5-3-15 annet ledd (kassasystem) erstattes av et krav om tilgjengelighet i Norge. Det vises til omtale i punkt 5.2.1. Kravet om tilgjengelighet skal forstås slik at det må være fysisk tilgjengelighet til kassasystemet, inkludert muligheter for å utføre funksjonaliteten i programvaren. I tillegg må den elektroniske journalen være elektronisk tilgjengelig. Begge deler er nødvendig for at det ved en kontroll skal være mulig å oppsøke forretningsstedet for å gjennomføre kontrollhandlinger, f.eks. å gjennomføre eksport av en SAF-T kasse-fil. Den elektroniske journalen er regnskapsmateriale som etter forslaget til bokføringsforskriften § 7-5 kan oppbevares i EØS-området, Storbritannia og Sveits.

Kravet om at kassasystemet skal være tilgjengelig i Norge gjelder ikke når kassasystemet befinner seg midlertidig i utlandet som ledd i registrering av kontantsalg mv. om bord på et transportmiddel til eller fra utlandet. Dette viderefører gjeldende unntak.

Skattedirektoratet foreslår dessuten en endring i skattebetalingsforskriften § 5-11-2 tiende ledd, som innebærer at også ikke bokføringspliktige arbeidsgivere kan oppbevare elektronisk dokumentasjon knyttet til lønnsregnskapet i EØS-området, Storbritannia og Sveits. Dersom denne løsningen velges, foreslås det at kravene i bokføringsforskriften § 7-5 skal gjelde ved slik oppbevaring. Det foreslås derfor at det henvises til denne bestemmelsen i skattebetalingsforskriften § 5-11-2 tiende ledd.

5.3.2 Krav om elektronisk tilgjengelighet i Norge

Bokføringsforskriften § 7-5 første ledd annet punktum lyder slik:

Regnskapsmaterialet skal være tilgjengelig i lesbar form og skal kunne skrives ut på papir fra terminal eller lignende i Norge i hele oppbevaringsperioden.

Etter gjeldende rett og dispensasjonspraksis er det et absolutt vilkår at regnskapsmaterialet er tilgjengelig i Norge. Det forstås slik at det må være mulig å få tilgang i Norge til enhver tid, f.eks. at det fra en terminal i Norge er mulig å logge seg på regnskapssystemet ved bruk av passord. Kravet til elektronisk tilgjengelighet er en absolutt forutsetning for at elektronisk regnskapsmateriale skal kunne oppbevares utenfor Norge.

Det vises for øvrig til FFD-forordningen artikkel 5 hvor det tydelig fremgår at forordningen ikke skal påvirke «vedkommende myndigheters rett til å anmode om eller få tilgang til data i forbindelse med utøvelsen av deres offentlige verv i samsvar med unionsretten eller nasjonal rett.»

Dersom det skulle være slik at internretten i vedkommende land er til hinder for at norske myndigheter får tilgang til regnskapsmateriale, f.eks. fordi regnskapsmateriale inneholder personopplysninger, kan oppbevaring ikke finne sted i dette landet. Det vises til at det vil være et brudd på vilkåret om tilgjengelighet i Norge.

I de aller fleste tilfeller vil den bokføringspliktige oppfylle sin bistandsplikt overfor myndighetene ved å tilgjengeliggjøre regnskapsmateriale for kontroll. Det vil derfor være unntaksvis behov for myndighetene til å innhente regnskapsmateriale via skatte- og bistandsavtaler. Det fremgår av punkt 4.5.1 at det kan oppstå tilfeller hvor utenlandske myndigheter ikke har internrettslig hjemmel for å bistå norske myndigheter. Et alternativ for å bidra til å sikre kontrollmyndighetenes tilgang til regnskapsmaterialet, utover det som måtte følge av internasjonale avtaler, er å stille krav til avtale mellom den bokføringspliktige og tilbyder av oppbevaringstjenester som sikrer norske myndigheter tilgang til regnskapsmaterialet i utlandet. Skattedirektoratet har ikke foreslått et slikt krav i forslaget til forskriftsendringer i punkt 7, men ber om høringsinstansenes synspunkt på om et slikt krav bør tas inn i bestemmelsen.

Når det gjelder tilleggskravet i § 7-5 første ledd om at regnskapsmaterialet skal kunne skrives ut på papir, er dette tilsvarende formulering som er brukt i bokføringsloven § 13 fjerde ledd. Selv om bokføringsloven er teknologinøytral, og har sentrale bestemmelser som bygger på at bokføringen skjer elektronisk, har det skjedd en betydelig digital utvikling siden loven ble vedtatt i 2004 frem til i dag. Det bør foretas en samlet gjennomgang av alle kravene i bokføringsloven og bokføringsforskriften som innebærer krav til utskrift på papir. Det foreslås derfor ingen endringer i bokføringsforskriften § 7-5 i dette høringsnotatet.

Oppbevaring av sikkerhetskopi

Sett i lys av norske myndigheters behov for tilgang til regnskapsmateriale, er det vurdert om det bør settes et særskilt vilkår om at sikkerhetskopien av det elektroniske regnskapsmaterialet skal oppbevares i Norge, eller overføres til Norge etter prinsippene i bokføringsforskriften § 7-4 første ledd, jf. også vurderingene i punkt 4.6. Det antas at et slikt krav vil komme i konflikt med de forenklings- og effektiviseringshensyn som begrunner forslaget om å åpne opp for oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale i andre land. I tillegg er det tvilsomt om Norge vil ha anledning til et slikt særskilt krav etter FFD-forordningen, jf. punkt 4.2. På denne bakgrunn foreslås det at kravet til sikkerhetskopien i bokføringsforskriften § 7-2 femte ledd videreføres. Det innebærer at sikkerhetskopien av det elektroniske regnskapsmaterialet kan oppbevares i EØS-området, Storbritannia og Sveits.

5.3.3 Plikt til å informere Skatteetaten

Bokføringsforskriften § 7-5 første ledd tredje punktum lyder slik:

Den bokføringspliktige skal skriftlig informere Skattedirektoratet om hvilket regnskapsmateriale som oppbevares i utlandet, hvor regnskapsmaterialet oppbevares, og hvordan kontrollmyndighetene til enhver tid kan få adgang til regnskapsmaterialet.

Krav om å informere myndighetene om hvor regnskapsmateriale oppbevares finnes også i den svenske lovgivningen, jf. omtale foran. Det antas derfor at slike vilkår kan fastsettes også når oppbevaring finner sted innenfor EØS-området. Dette innebærer en videreføring av gjeldende rett. Det vises til at opplysningene i dag gis i form av «melding» når oppbevaring finner sted i Norden, og som opplysning i søknad om dispensasjon utenfor Norden. Når det nå åpnes for at

regnskapsmaterialet kan oppbevares i ethvert land innenfor EØS-området, Storbritannia og Sveits, vil opplysningene kun gis i form av melding ved oppbevaring i disse landene.

Generelt bemerkes at det kan være en fordel for norske myndigheter å vite hvor regnskapsmaterialet oppbevares og hvordan myndighetene kan få tilgang til det, uavhengig av hvor regnskapsmaterialet oppbevares. Dette bl.a. i forhold til effektiv gjennomføring av uvarslede kontroller. Skattedirektoratet legger videre til grunn at en innsendelse av slike opplysninger, i tilfeller hvor regnskapsmaterialet oppbevares i utlandet, vil være en relativt liten administrativ byrde. Skatteetaten er dessuten i ferd med å utvikle et skjema som vil gjøre det enklere å gi opplysningene.

På denne bakgrunn foreslås det å videreføre kravet om å informere Skatteetaten om oppbevaring i utlandet på tilsvarende måte som i dag.

5.3.4 Konsekvenser ved overtredelse av regelverket

Bokføringsforskriften § 7-5 annet ledd lyder slik:

Uten hensyn til unntak gitt i eller i medhold av første ledd kan Skattedirektoratet ved enkeltvedtak pålegge bokføringspliktige å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i Norge i en periode på inntil 3 år dersom den bokføringspliktige vesentlig har overtrådt bestemmelser gitt i eller i medhold av bokføringsloven eller dersom norske myndigheters tilgang til elektronisk regnskapsmateriale i utlandet har blitt vanskeliggjort på grunn av forhold på den bokføringspliktiges, herunder eventuelle tjenestetilbyderes, side.

Bestemmelsen foreslås videreført, men en mindre justering som følge av at forskriftshjemmelen i § 7-5 første ledd er foreslått opphevet.

5.3.5 Dispensasjon fra kravet til oppbevaringssted ved enkeltvedtak

Etter bokføringsloven § 13 femte ledd kan det gis dispensasjon fra kravet til oppbevaringssted ved forskrift eller enkeltvedtak. Etter forslaget vil bokføringsforskriften § 7-5 endres slik at elektronisk regnskapsmateriale kan oppbevares i land innenfor EØS-området, Storbritannia og Sveits. Det vil dermed bli vesentlig mindre behov for å søke om dispensasjon.

Ved vurderingen av om det skal gis dispensasjon slik at regnskapsmateriale kan oppbevares utenfor EØS-området, Storbritannia og Sveits, bør det fortsatt være et vilkår at dette er knyttet til en felles regnskapsløsning innen et konsern. Det kan også være grunn til å vektlegge en del av de momentene nevnt i punkt 5.1.3 ved vurdering av om dispensasjon skal innrømmes, herunder hvilken mulighet norske myndigheter har for å få adgang til elektronisk regnskapsmateriale som oppbevares i utlandet. Dersom lagringen ikke finner sted hos et selskap i konsernet, men hos en tredjepart, forutsettes det at det er inngått avtale med tredjeparten som sikrer myndighetene tilgang.

Selv om kriteriene for å innrømme dispensasjon skjerpes noe fra dagens dispensasjonspraksis, legger Skattedirektoratet til grunn at de bokføringspliktige som har fått innvilget dispensasjon kan benytte denne, såfremt vilkårene dispensasjonen er gitt på fremdeles er oppfylt.

6 Økonomiske og administrative konsekvenser

6.1 Næringslivet

Forslaget innebærer at bokføringspliktige fritt kan velge løsninger som innebærer at elektronisk regnskapsmateriale oppbevares i andre EØS-stater, Storbritannia og Sveits. Det innebærer både at bokføringspliktige kan velge mellom flere tilbydere av oppbevaringsløsninger, og at norske leverandører av regnskapssystem mv. kan velge å inngå avtaler med utenlandske underleverandører. I dette ligger også at bokføringspliktige som har fått avslag på søknad om å få oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i en EØS-stat, Storbritannia eller Sveits, nå kan velge

løsninger de vurderer for å være mer hensiktsmessige og kostnadseffektive enn dagens løsninger. Videre innebærer forslaget at kravet til søknad erstattes av en mindre omfattende meldeplikt. Også dette innebærer en viss lettelse av de økonomisk/administrative byrdene for næringslivet.

6.2 Offentlige myndigheter

For Skatteetaten innebærer forslaget ressursbesparelse ved at det blir færre søknader og klager til behandling. Meldeplikten som i dag bare gjelder andre land innen Norden, vil tilsvarende gjelde ved oppbevaring i andre EØS-stater, Storbritannia og Sveits. Behandling av meldinger krever mindre ressurser enn søknader om dispensasjon, og genererer ikke klagesaker.

Forslaget vil kunne innebære økt tidsbruk, i tilfeller hvor myndighetene ikke får tilgang til regnskapsmateriale i Norge, og eventuelt må kontakte utenlandske myndigheter for å få tilgang. Det legges imidlertid til grunn at dette bare vil gjelde et begrenset antall saker. I punkt 4.1 fremgår det at heller ikke løsninger der det er tilgang til dataene fra terminal i Norge vil være en fullgod løsning, sammenlignet med å ha tilgang til både terminal og server i Norge. Det er vist til tilfeller hvor det er behov for å sjekke programvare og speile data for å avdekke regnskapsmanipulasjon. Også dette må antas å gjelde et fåtall tilfeller.

7 Forslag til forskriftsendringer

Bokføringsforskriften § 7-5 skal lyde:

§ 7-5. Adgang til å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i andre EØS-stater, Storbritannia og Sveits

Bokføringspliktige kan oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i et annet *EØS-land, Storbritannia og Sveits*. *Regnskapsmaterialet* skal være tilgjengelig i lesbar form og skal kunne skrives ut på papir fra terminal eller lignende i Norge i hele oppbevaringsperioden. Den bokføringspliktige skal skriftlig informere *skattekontoret* om hvilket regnskapsmateriale som oppbevares i utlandet, hvor regnskapsmaterialet oppbevares, og hvordan kontrollmyndighetene til enhver tid kan få adgang til regnskapsmaterialet. Oppbevaringstiden skal som et minimum følge bokføringsloven § 13 annet ledd og reglene i denne forskrift selv om oppbevaringstiden er en annen etter det aktuelle lands *lovgivning*.

Uten hensyn til *unntaket i første ledd* kan Skattedirektoratet ved enkeltvedtak pålegge bokføringspliktige å oppbevare elektronisk regnskapsmateriale i Norge i en periode på inntil 3 år dersom den bokføringspliktige vesentlig har overtrådt bestemmelser gitt i eller i medhold av bokføringsloven eller dersom norske myndigheters tilgang til elektronisk regnskapsmateriale i utlandet har blitt vanskeliggjort på grunn av forhold på den bokføringspliktiges, herunder eventuelle tjenestetilbydere, side.

Bokføringsforskriften § 5-3-15 annet ledd skal lyde:

Kassasystemet må i sin helhet *være tilgjengelig* i Norge. Kassasystemet kan likevel *være midlertidig utilgjengelig* i Norge når dette skjer som ledd i registrering av kontantsalg mv. om bord på et transportmiddel til eller fra utlandet

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

Dokumentasjonen skal oppbevares i Norge i fem år etter inntektsårets slutt. *Elektronisk dokumentasjon kan oppbevares i et annet EØS-land, Storbritannia og Sveits*. *Bestemmelsene i bokføringsforskriften § 7-5 gjelder tilsvarende ved slik oppbevaring*.

Forskrift 3. juni 2010 nr. 759 om oppbevaring av elektronisk regnskapsmateriale i andre EØS-land oppheves.

8 Ikrafttredelse

Det foreslås at endringene trer i kraft fra endringsforskriftens dato. Endringen får også anvendelse for oppbevaringspliktig regnskapsmateriale for tidligere regnskapsperioder.