



Riksrevisjonen

# Riksrevisjonens undersøkelse av skatteetatens kontroll av selvangivelser og grunnlagsdata

Dokument 3:11 (2009–2010)



23 257 -3 918 240 1 255 712 474 320 120 3 924 22 781

Denne publikasjonen finnes på Internett:  
[www.riksrevisjonen.no](http://www.riksrevisjonen.no)

Offentlige institusjoner kan bestille publikasjonen fra  
Departementenes servicesenter  
Telefon: 22 24 20 00  
E-post: [publikasjonsbestilling@dss.dep.no](mailto:publikasjonsbestilling@dss.dep.no)  
[www.publikasjoner.dep.no](http://www.publikasjoner.dep.no)

Andre kan bestille fra  
Bestillinger offentlige publikasjoner  
Telefon: 55 38 66 00  
Telefaks: 55 38 66 01  
E-post: [offpub@fagbokforlaget.no](mailto:offpub@fagbokforlaget.no)

Fagbokforlaget AS  
Postboks 6050 Postterminalen  
5892 Bergen

ISBN 978-82-8229-098-2

Forsideillustrasjon: 07 Oslo / Foto: Lars Bjarne Reed, Leif Erling Aune

**Riksrevisjonens undersøkelse av  
skatteetatens kontroll av  
selvangivelser og grunnlagsdata**

---

Dokument 3:11 (2009–2010)



## Til Stortinget

Riksrevisjonen legger med dette fram Dokument 3:11 (2009–2010)  
*Riksrevisjonens undersøkelse av skatteetatens kontroll av selvangivelser  
og grunnlagsdata.*

Riksrevisjonen, 12. august 2010

For riksrevisorkollegiet

*Jørgen Kosmo*  
riksrevisor



# Innhold

<b>1</b>	<b>Innledning</b>	<b>7</b>
<b>2</b>	<b>Gjennomføring av undersøkelsen</b>	<b>7</b>
<b>3</b>	<b>Oppsummering av funnene</b>	<b>8</b>
<b>4</b>	<b>Riksrevisjonens bemerkninger</b>	<b>14</b>
<b>5</b>	<b>Finansdepartementets svar</b>	<b>15</b>
<b>6</b>	<b>Riksrevisjonens uttalelse</b>	<b>16</b>

## **Vedlegg: Rapport**

<b>1</b>	<b>Innledning</b>	<b>23</b>
<b>2</b>	<b>Metodisk tilnærming og gjennomføring</b>	<b>25</b>
<b>3</b>	<b>Revisjonskriterier</b>	<b>27</b>
<b>4</b>	<b>Hvordan kontrolleres grunnlagsdataene?</b>	<b>30</b>
<b>5</b>	<b>Hvordan gjennomføres kontroll og oppfølging av selvangivelser?</b>	<b>46</b>
<b>6</b>	<b>Vurderinger</b>	<b>69</b>
<b>7</b>	<b>Referanseliste</b>	<b>73</b>





### 1 Innledning

Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for forvaltning av skatte- og avgiftssystemene. Dette omfatter arbeid med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen av skatte-, avgifts- og tolladministrasjonen (skatteetaten og toll- og avgiftsetaten).

Det stilles en rekke krav til et godt skattesystem, herunder til skatteproveny (offentlige skatteinntekter), rettferdighet, likebehandling og effektivitet. Dette innebærer viktige krav til skatteetaten og dens forvaltning av skattesystemet, slik at de politiske målene nås. Skatteetatens formål er å sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av de skatter og avgifter som Stortinget vedtar. Ett av de fire hovedmålene for skatteetaten er at skattene skal fastsettes riktig og til rett tid.

I 2009 behandlet skatteetaten selvangivelser fra 3 431 000 lønnstakere og pensjonister, 312 000 selvangivelser fra personlig næringsdrivende og 229 000 selvangivelser fra etterskuddspliktige selskaper for inntektsåret 2008. I 2009 ble det fastsatt 846 mrd. kroner i direkte og indirekte skatter på etatens ansvarsområde. Av dette utgjorde skatt på inntekt og formue og trygdeavgift, som omfattes av denne undersøkelsen, nesten 394 mrd. kroner.

I internasjonale sammenligninger kommer den norske skatteforvaltningen godt ut. Dette gjelder både forholdet mellom administrative kostnader og innkrevde skatter (kostnadseffektivitet), og forholdet mellom innkrevde skatter og fastsatte skatter (formålseffektivitet).

Grunnlagsdataene danner grunnlag for forhåndsutfylt selvangivelse. Denne ordningen omfatter både lønnstakere, pensjonister og personlig næringsdrivende, og innebærer at skattyter får tilsendt en forhåndsutfylt selvangivelse med opplysninger som skatteetaten har hentet inn fra tredjeparter (oppgavegivere) og opplysninger som skatteetaten er i besittelse av gjennom tidligere selvangivelser og offentlige registre. Ifølge Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) er omfanget av og kvaliteten på tredjepartsoppgavene av vesentlig betydning for kvaliteten på de forhåndsutfylte

selvangivelsene, og dermed for behovet for endringer i disse. Kontroll av oppgavegiverne er derfor en viktig del av skatteetatens kontrollvirksomhet.

Målet med undersøkelsen har vært å vurdere skatteetatens arbeid med å sikre korrekt fastsettelse av skatter. Dette innebærer en kartlegging av skatteetatens kontroll med grunnlagsdata, og etatens kontroll og oppfølging av selvangivelser. Dette er gjort ved å belyse følgende to problemstillinger:

- Hvordan sikrer skatteetaten at grunnlagsdataene er fullstendige og korrekte?
- Hvordan sikrer skatteetaten korrekt ligning gjennom kontroll og oppfølging av selvangivelser?

Rapporten fra undersøkelsen ble forelagt Finansdepartementet ved brev av 26. mars 2010. Departementet har i brev av 7. mai 2010 gitt kommentarer til rapporten. Kommentarene er innarbeidet i rapporten, som følger som trykt vedlegg, og i dette dokumentet.

### 2 Gjennomføring av undersøkelsen

Undersøkelsen omfatter inntektsårene 2006, 2007 og 2008, og er basert på dokumentanalyse, kvantitative data/statistikk, spørrelistor, intervjuer og en vignettundersøkelse. Datainnsamlingen ble avsluttet i februar 2010.

Dokumentanalysen har omfattet innhenting og gjennomgang av stortingsproposisjoner med tilhørende innstillinger, lover, forskrifter, regelverk, departementets tildelingsbrev til skatteetaten, disponerings-/styringsbrev til skatteregionene, halvårs- og årsrapporter for skatteetatens virksomhet og diverse interne rutiner og retningslinjer for skatteetaten.

For å kartlegge omfanget og resultatene av skatteetatens og skatteoppkrevernes arbeid på de aktuelle områdene er det innhentet statistikk og data knyttet til inntektsårene 2006–2008. De fleste av disse kvantitative opplysningene er statistikk som Skattedirektoratet hadde ferdig utarbeidet. Tall som er innhentet for den utvidede

ligningsperioden<sup>1</sup> for inntektsårene 2006 og 2007, bygger på en særskilt rapportering fra Skattedirektoratet. For enkelte opplysninger på området grunnlagsdata ble det bestilt egne oversikter fra Skattedirektoratet.

For å undersøke skatteregionenes arbeid med grunnlagsdata, kontrolloppgaver og ligningskontroll nærmere, ble det gjennomført ett intervju med hver av de fem skatteregionene. Etter at intervjuene med regionene var gjennomført ble det sendt en spørreliste til Skattedirektoratet. Det ble avholdt et intervju med direktoratet, hvor det ble stilt enkelte oppfølgende spørsmål til svarene på spørrelisten. Mot slutten av undersøkelsen ble det også sendt en spørreliste til Finansdepartementet.

For å belyse i hvilken grad skatteetaten sikrer at prinsippet om likebehandling av skattyterne blir ivaretatt ved den årlige ligningen, er det gjennomført en vignettundersøkelse. En vignettundersøkelse innebærer at like saker (vignetter) sendes til utvalgte skattekontorer for behandling. Hensikten med vignettundersøkelsen er ikke å avdekke eventuelle feilaktige vedtak, men å få fram et datagrunnlag som kan si noe om eventuelle variasjoner i saksbehandlingen mellom kontorene.

Det ble utarbeidet seks ulike saker. Sakene tok utgangspunkt i forhold som skattekontorene kan forventes å få spørsmål om. De seks sakene omfattet problemstillinger knyttet til blant annet særfradrag for store sykdomsutgifter, eiendoms-overdragelser (inn- og utland) og gjenopptagelse av ligningen for tidligere år. I følgebrevet fra Riksrevisjonen ble de 28 utvalgte skattekontorene bedt om å besvare de vedlagte sakene og at svarene skulle begrunnes. Vignettundersøkelsen var diskutert og avklart med Skattedirektoratet på forhånd.

---

### 3 Oppsummering av funnene

#### 3.1 Kontroll av grunnlagsdata er lavt prioritert

For inntektsåret 2008 mottok skatteetaten om lag 54 millioner grunnlagsdataoppgaver fra eksterne virksomheter som har plikt til å innberette opplysninger om andre skattytere. Det foreligger flest oppgaver innen områdene saldo og renter, lønn og aksje- og obligasjonsfond. Kvaliteten på grunnlagsdataoppgavene er av vesentlig betydning for kvaliteten på de forhåndsutfylte selvangivelsene som skattyterne får tilsendt.

1) Perioden fra 1. januar til 31. mai i året etter ligningsåret.

#### Skatteetatens kontroll av grunnlagsdata

Skattedirektoratets kontroller av grunnlagsdata består av maskinelle og manuelle kontroller. Vanlige feil som avdekkes gjennom de maskinelle kontrollene er blant annet ugyldige oppgavegivernummer, uidentifiserte oppgaver, ulogiske beløp eller at oppgavene ikke er levert i henhold til bestemte retningslinjer. De manuelle kontrollene omfatter hovedsakelig kontroll og oppfølging av kvitteringer og feillister fra de maskinelle kontrollene.

Det framgår av undersøkelsen at skatteregionene i liten grad har utført kontroller av grunnlagsdata i perioden 2007–2009. Skatteregionenes kontroller av grunnlagsdata består hovedsakelig av kontorkontroller ved ligningsbehandlingen. Regionene har ifølge undersøkelsen gjennomført noen få kontroller på grunnlagsdataområdet saldo og renter. Skattedirektoratet har satt i gang et prosjekt for å analysere årsakene til den lave aktiviteten på kontroll av grunnlagsdata. Det er ikke fastsatt konkrete resultatkrav overfor regionene om kontroll av grunnlagsdata, fordi dette ifølge direktoratet er et ressurs spørsmål.

Skatteetatens ikt-systemer for behandling og kontroll av grunnlagsdata består av flere eldre enkeltssystemer som blant annet innebærer u hensiktsmessige og ressurskrevende arbeidsprosesser for avvikshåndtering. Flere av de manuelle kontrollene er basert på skjønnsmessige vurderinger. Ikt-systemer som ikke sikrer en tilfredsstillende kontroll av grunnlagsdataene, kan ha konsekvenser for kvaliteten på de forhåndsutfylte selvangivelsene. Innføring av leveringsfritak (stilltiende aksept) for selvangivelsen har økt betydningen av korrekte og fullstendige grunnlagsdata.

Finansdepartementet peker i sitt svarbrev på at kvaliteten ved grunnlagsdata i Norge ifølge skatteetatens undersøkelser gjennomgående er meget god, og at det derfor ikke er grunn til å anta at manglende kontroll med grunnlagsdata har medført provenytap av betydning for staten. Departementet understreker også at skattyterne har et selvstendig ansvar for å kontrollere tredjemannsopplysninger som skatteetaten legger inn i selvangivelsene, og for selv å fylle inn opplysninger dersom grunnlagsdata mangler. Ifølge departementet må prioritering av kontroller på dette området vurderes i forhold til risiko og vesentlighet, og opp mot ressursbruk på andre typer kontroller og andre områder av virksomheten.

Selv om Finansdepartementet mener at utgangspunktet på dette området er godt, er det fra departementets side likevel ønskelig at skatteetaten i større grad gjennomfører kontroller av eksterne grunnlagsdata der kvaliteten kan heves.

Av Finansdepartementets svarbrev framgår det også at skatteetaten årlig gjennomfører oppdatering, forbedring og vedlikehold av ikt-systemene. Dette arbeidet har ifølge departementet høy prioritet og har i betydelig grad bidratt til innføringen av ordningen med forhåndsutfylte selvangivelser der en stor del av skattytermassen kan fritas fra levering. Departementet opplyser at skatteetaten deler Riksrevisjonens syn om at en del av ikt-systemene på grunnlagsdataområdet trenger en mer systematisk modernisering. Skatteetaten har derfor igangsatt et større arbeid med å modernisere grunnlagsdatasystemene.

#### **Skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll**

Materielle (substansielle) grunnlagsdatakontroller på lønnsområdet blir hovedsakelig utført av de kommunale skatteoppkreverne gjennom den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Undersøkelsen viser at andelen arbeidsgivere som har vært gjenstand for stedlig kontroll på landsbasis har økt fra 3,5 prosent i 2007 til 3,9 prosent i 2009. Resultatkravet fra Skattedirektoratet i hele perioden har vært 5 prosent årlig kontrolldekning for landet som helhet. Kontrollene resulterte i at avdekket beløp<sup>2</sup> økte fra 911 mill. kroner i 2007 til 1476 mill. kroner i 2009. Undersøkelsen viser også at det for hvert av de tre årene 2007–2009 var om lag 60 kommuner hvor det ikke ble gjennomført stedlige kontroller. Lønnsområdet har stor betydning både for statens inntekter og for ligningsbehandlingen av den enkelte skattyter. Både Finansdepartementet og Skattedirektoratet framhever at skillet mellom kommunenes administrative og statens faglige ansvar på dette kontrollområdet byr på spesielle utfordringer.

Finansdepartementet opplyser i svarbrevet at det ikke er fornøyd med måloppnåelsen for arbeidsgiverkontrollen, men viser til at utviklingen har vært positiv i undersøkelsesperioden. Skatteetatens erfaringer viser ifølge departementet at der det etableres fellesordninger mellom kommuner, har det vært mulig å øke kontrolldekningen også i kommuner som ikke har hatt ressurser eller kompetanse til denne type kontrollvirksomhet. Skatteregionene skal i 2010 gjøre en ekstra innsats mot de kommunene som er spesielt svake

på kontrollområdet. Departementet peker også på at arbeidsgivers sviktende lønnsinnberetninger ved svart arbeid er en vedvarende utfordring, men at kontrollinnsatsen mot dette området omfatter mange ulike tiltak utenom selve oppgavekontrollen.

#### **Uidentifiserte og sent innkomne grunnlagsdata**

Undersøkelsen viser at det innenfor de fleste typer grunnlagsdata er et betydelig antall oppgaver som ikke er identifisert.<sup>3</sup> For inntektsåret 2008 var det 265 331 uidentifiserte oppgaver, mens tilsvarende antall for inntektsårene 2006 og 2007 var henholdsvis 269 322 og 293 315. Flest uidentifiserte oppgaver er det innen grunnlagsdataområdene saldo og renter, verdipapirsentralen, lønns- og trekkoppgaver og aksje- og obligasjonsfond. Konsekvensen av uidentifiserte oppgaver kan være at aktuelle inntekts- og formuesposter ikke kommer til beskatning, eller at berørte skattytere ikke får de fradragene de har krav på i inntekten. Både av hensyn til skatteproveny og den enkelte skattyter er det viktig at skatteetaten følger opp de uidentifiserte grunnlagsdataoppgavene.

I sitt svarbrev opplyser Finansdepartementet at både departementet og skatteetaten har stor oppmerksomhet rettet mot kvaliteten på grunnlagsdata, og at uidentifiserte oppgaver er et viktig område i den forbindelse. Skatteetatens erfaring med å gjennomføre dialogmøter med ulike oppgavegivere er ifølge departementet meget positiv ved at antall uidentifiserte oppgaver har blitt redusert fra 2008 til 2009. Departementet viser også til at identifiseringsarbeidet som bankene har gjennomført er registrert i bankenes datasystemer, slik at korrekt identifisering forblir permanent. Ifølge departementet skal skatteetaten gjennomføre ytterligere dialogmøter med banker både sentralt og regionalt i 2010, der uidentifiserte saldo- og renteoppgaver vil være et viktig tema.

I henhold til interne retningslinjer for skatteetaten skal alle sent innkomne lønns- og trekkoppgaver og saldo- og renteoppgaver gjennomgås og behandles uansett beløpets størrelse, mens andre typer sent innkomne grunnlagsdata skal prioriteres ut fra tilgjengelige ressurser. Andelen for sent innleverte oppgaver varierer fra år til år. Av Skattedirektoratets årsrapport for 2009 framgår det at andelen for sent leverte oppgaver var 0,83 prosent for inntektsåret 2008, noe som utgjorde nesten 450 000 oppgaver. De tilsvarende andelenene for inntektsårene 2006 og 2007 var 1,02 prosent og 2,21 prosent. Dette utgjorde henholdsvis noe

2) Uttrykt ved for lite innberettet grunnlag for arbeidsgiveravgift.

3) Uidentifiserte grunnlagsdataoppgaver er oppgaver med ugyldig eller manglende person- og/eller organisasjonsnummer.

over 500 000 og 1 150 000 oppgaver for disse inntektsårene. Undersøkelsen viser at det er noe ulik praksis mellom skatteregionene for hvordan sent innkomne oppgaver blir fulgt opp; blant annet benyttes det ulike beløpsgrenser. Skattedirektoratet opplyser at det vil presisere overfor regionene at slike saker skal følges opp, og at arbeidet med å få oppgavegiverne til å levere oppgaver til rett tid skal intensiveres.

Oppgavegivere som ikke leverer oppgaver innen de fastsatte fristene kan ilegges et gebyr. Antall oppgavegivere som ble ilagt gebyr av skatteetaten og skatteoppkreverne for inntektsåret 2008 var 502, mens tilsvarende tall for 2006 og 2007 var 1200 og 859. Det er av stor betydning at skatteetaten og skatteoppkreverne utnytter sanksjonsmulighetene overfor oppgavegivere som ikke oppfyller sine plikter med å innberette opplysninger til skattemyndighetene, da for sent innkomne oppgaver kan ha konsekvenser for kvaliteten på ligningen.

Finansdepartementet er enig i at det er viktig å intensivere arbeidet med å få oppgavegivere til å levere oppgaver i rett tid. Departementet opplyser at rutinen for ilegging av gebyr ble endret i 2007/2008, og at antall ilagte gebyr i 2009 derfor er sterkt redusert, mens antall tilskrivninger er økt i forhold til tidligere år. Ifølge departementet viser interne undersøkelser i Skattedirektoratet at det kun er et lite antall gjengangere som blir ilagt gebyr, og at dette etter departementets vurdering kan tolkes som at tilskrivning ved førstegangs forseelse har en preventiv virkning. Departementet mener at den nye rutinen virker fornuftig i et etterlevelsesperspektiv.

#### **Interne grunnlagsdata**

I tillegg til de eksterne grunnlagsdataene finnes det også interne grunnlagsdata, det vil si opplysninger som skatteetaten har gjennom tidligere selvangivelser og offentlige registre. Av undersøkelsen framgår det at kvaliteten på disse grunnlagsdataene ikke har vært tilfredsstillende, og at dette særlig gjaldt verdsettelse av formuesgjensstandene bil, båt og fast eiendom. Det er betydelige variasjoner i skatteregionenes praksis for hvordan de fastsetter verdien på disse eiendelene, og i hvilken grad slike opplysninger i selvangivelsen blir kontrollert. Av undersøkelsen framgår det at skatteetaten skal etablere et nytt landsdekkende eiendomsregister, og at alle boligeiendommer fra inntektsåret 2010 skal takseres på nytt for å sikre en mer ensartet ligningsverdi.

#### **Kontrolloppgaver**

Skattedirektoratet har for de senere årene satt krav om at skatteregionene skal rette oppmerksomhet mot bruken av kontrolloppgaver for primærnæringene og automatiske kontrolloppgaver fra/til utlandet. Kontrolloppgaver for primærnæringen er oppgaver over omsetning som produsenter innen primærnæringen har med ulike tredjemenn som grossister, meierier, slakterier mv. Kontrolloppgavene omfatter også statlige institusjoner som utbetaler tilskudd til produsenter i primærnæringen. Undersøkelsen viser at skatteregionene i liten grad har benyttet disse kontrolloppgavene i det ordinære ligningsarbeidet. Skattedirektoratet ønsker å legge til rette for at oppgavene skal kunne benyttes i det ordinære ligningsarbeidet og til kontroll av primærnæringen. En mer aktiv bruk av informasjonen som kontrolloppgavene for primærnæringen gir, vil kunne øke kvaliteten på ligningen av de aktuelle skattyterne.

Automatiske kontrolloppgaver fra utlandet er oppgaver over inntekts- og formuesforhold som skatteetaten mottar fra andre lands skattemyndigheter. Det mottas kontrolloppgaver fra 15–20 land årlig. Undersøkelsen viser at antall kontrolloppgaver skatteetaten mottok fra andre lands skattemyndigheter ble mer enn doblet fra 2008 til 2009, fra 165 000 til 337 000.

Det framgår av undersøkelsen at skatteregionene følger kravene som er satt for behandling og oppfølging av automatiske kontrolloppgaver fra utlandet, da beløpsgrensene er satt så høyt at regionene klarer å følge opp de aktuelle sakene. Ifølge direktoratet har det ikke vært vurdert som hensiktsmessig å bruke flere ressurser til behandling av kontrolloppgaver fra utlandet, så lenge kvaliteten på oppgavene er sterkt varierende og skatteetaten mangler systemstøtte som kan effektivisere kontrollen med denne typen oppgaver.

#### **Aksjonærregisteret**

Skatteetatens aksjonærregister er utviklet for å håndtere skattyternes aksjer og grunnfondsbevis under aksjonærmodellen<sup>4</sup>. Oppgavene fra aksjonærregisteret er ment å være til hjelp for aksjonærer ved utfylling av selvangivelsen når det gjelder aksjeformue og eventuelt aksjeutbytte og gevinst/tap ved salg av aksjer.

2007 var det første året med ordinær produksjon i aksjonærregisteret etter at aksjonærmodellen ble

4) Aksjonærmodellen er et skatterettslig begrep om gjeldende modell for beskatning av aksjeutbytte og aksjegevinster for personlige aksjonærer i Norge.

innført. Produksjonen avdekket betydelige svakheter, blant annet feil i innrapporterte data fra selskapene og funksjonelle feil og mangler ved selve systemet. I undersøkelsen framkommer det at kvaliteten på dataene i aksjonærregisteret har blitt bedre, men at det fortsatt er enkelte svakheter med registeret, og at håndteringen stiller store krav til kompetanse og ressurser. Skattdirektoratet opplyser at arbeidet med aksjonærregisteret i stor grad har fulgt de omforente forbedringstiltakene i 2009, og at oppfølgingen av dette arbeidet vil fortsette i 2010. Aksjonærregisteret har ifølge direktoratet en svært komplisert forretningslogikk og håndterer stadig større mengder data, og det vil derfor være nødvendig med en løpende evaluering av forbedringstiltak også ut over denne perioden.

### **3.2 Svakheter ved kontroll og oppfølging av selvangivelser**

Antall lønnstakere og pensjonister i skattemanntallet har vært forholdsvis stabilt i inntektsårene 2006–2008, og har utgjort om lag 3,6 millioner skattytere. Det har imidlertid skjedd en flytting av skattytere mellom skatteregioner ved at skattemanntallet for lønnstakere og pensjonister for Oslo har blitt overført fra Skatt øst til Skatt Midt-Norge og Skatt nord i løpet av den aktuelle perioden. For næringsdrivende har skattemanntallet i samme periode gått ned fra vel 333 000 til om lag 315 000. Skattemanntallet for selskaper har i perioden variert mellom 223 000 og 229 000.

Kontroll av selvangivelsene skjer både gjennom landsdekkende obligatoriske kontroller og egendefinerte (verdiorienterte) kontroller i den enkelte region. Disse kontrollene innebærer at opplysninger i selvangivelsene blir kontrollert mot fastsatte kontrollparametere (for eksempel beløp) som er lagt inn i systemene for ligningsbehandling. Utslag (treff) som disse kontrollene gir, følges opp gjennom manuell saksbehandling for å vurdere om ligningen skal endres.

For inntektsåret 2008 resulterte de obligatoriske og egendefinerte kontrollene av lønnstakere/pensjonister og næringsdrivende/selskaper i en brutto endring av alminnelig inntekt på 10,5 mrd. kroner, mens tilsvarende endringer for inntektsårene 2006 og 2007 var 8,1 mrd. kroner og 11,7 mrd. kroner. Fra 2007 til 2008 er det dermed en reduksjon på om lag 10 prosent. For alle de tre årene utgjør inntektsforhøyelser omtrent 90 prosent av bruttoendringene.

I perioden 2007–2009 har skatteregionenes ressursbruk i årsverk til ligning og kontroll av gruppen lønnstakere og pensjonister vært omtrent uendret, mens ressursbruken for gruppen næringsdrivende og selskaper har blitt redusert med 3 prosent. Dette viser at omorganiseringen av skatteetaten ikke har medført økt kapasitet til ligning og kontroll av disse gruppene.

### **Selvangivelser for lønnstakere og pensjonister**

Undersøkelsen viser at det for inntektsårene 2006–2008 har vært et betydelig omfang av obligatoriske kontrollutslag overfor gruppen lønnstakere og pensjonister. Antall kontrollutslag for inntektsåret 2008 var om lag 255 000 og brutto inntektskorreksjoner utgjorde nesten 3,3 mrd. kroner. Tilsvarende inntektskorreksjoner for inntektsårene 2006 og 2007 var henholdsvis 1,5 og 3,0 mrd. kroner. De obligatoriske kontrollene skal bidra til at unndragelser blir avdekket, sikre et likt nivå på ligningsbehandlingen for hele landet og at skattyternes rettigheter ivaretas. Det framgår av undersøkelsen at det er noe ulik praksis mellom skatteregionene for hva som dokumenteres i forbindelse med oppfølgingen av de obligatoriske kontrollutslagene, og at det er variasjoner mellom regionene for hvordan dette arbeidet kvalitetssikres. For å sikre kvaliteten på oppfølgingen av det store antallet kontrollutslag er det viktig at skatteetaten har gode rutiner som sikrer tilfredsstillende kvalitet på saksbehandlingen, og at denne kan etterprøves.

I sitt svarbrev viser Finansdepartementet til at Skattdirektoratet mener det er nødvendig å stille mer konkrete krav til regionene om dokumentasjon rundt oppfølgingen av de obligatoriske kontrollene. Dette er ifølge departementet blitt gjort i forbindelse med Skattdirektoratets utarbeidelse av kvalitetsmeldingen for arbeidet med ligningen i 2010.

For egendefinerte kontroller overfor lønnstakere og pensjonister, hvor formålet først og fremst er å avdekke unndratte beløp, viser undersøkelsen at omfanget av kontrollutslag og brutto inntektskorreksjoner har økt i perioden 2006–2008. De egendefinerte kontrollutslagene for inntektsåret 2008 resulterte i brutto endringer i alminnelig inntekt på vel 2,5 mrd. kroner. Det framgår også av undersøkelsen at omfanget av egendefinerte kontroller har vært mindre enn det som var planlagt i skatteregionene. For 2008 medførte regionenes egendefinerte kontroller overfor lønnstakere og pensjonister at det i gjennomsnitt ble gjort inntektskorreksjoner på nesten 200 000

kroner per skattyter, noe som viser at kontrollene har provenymessig betydning. I den aktuelle perioden har de egendefinerte kontrollene hovedsakelig vært begrenset til områdene verdipapirer, eiendommer og utland. Siden skatteregionene har ulik sammensetning av skattytermassen, blir det i undersøkelsen framhevet som viktig at regionene også prioriterer å gjennomføre egne kontroller overfor gruppen lønnstakere og pensjonister.

**Selvangivelser for næringsdrivende og selskaper**  
Skatteregionenes egendefinerte kontroller overfor næringsdrivende og selskaper skal både bidra til å avdekke feil og mangler i oppgitte beløp, og ha preventive effekter. Dette i motsetning til de obligatoriske kontrollene overfor disse gruppene, som i det vesentlige er begrenset til å sikre en tilfredsstillende oppgavekvalitet og sørge for teknisk gjennomføring av ligningen.

Undersøkelsen viser at andel utslag i obligatoriske kontroller for inntektsåret 2008 var 37,2 prosent for næringsdrivende og 32,5 prosent for selskaper. Disse kontrollutslagene resulterte i at 8253 næringsdrivende og 6066 selskaper på landsbasis fikk endret alminnelig inntekt. Beløpsmessige effekter av de obligatoriske kontrollene var til sammen 3,8 mrd. kroner for de to gruppene. Nesten alle beløpsmessige effekter knyttet til de obligatoriske kontrollene av næringsdrivende og selskaper gjelder skjønsligninger.

For landet som helhet viser undersøkelsen at både antall og andel egendefinerte kontrollutslag for næringsdrivende og selskaper har vært om lag uendret for inntektsårene 2006–2008. Det har imidlertid vært til dels betydelige variasjoner mellom skatteregionene. For inntektsåret 2008 varierte andelen utslag fra 4,0 prosent i Skatt nord til 13,4 prosent i Skatt Midt-Norge for næringsdrivende, mens andelen utslag for selskaper varierte fra 0,3 prosent i Skatt nord til 10,6 prosent i Skatt vest. Både Skattedirektoratet og skatteregionene mener at omfanget av egendefinerte kontroller overfor næringsdrivende og selskaper har vært for lavt i den aktuelle perioden, men at det på grunn av den landsdekkende innføringen av et nytt ikt-system for ligningsbehandlingen (SL) ikke kan forventes noen økning av disse kontrollene i 2010. Fra 2011 forventer direktoratet en gradvis opptrapping av egendefinerte kontroller overfor næringsdrivende og selskaper. Hvor stor økningen vil bli, er ifølge direktoratet avhengig av hvordan ressursene blir disponert. Det foreligger ikke planer om å fastsette resultatkrav til skatteetaten på dette området.

Det framgår av undersøkelsen at andelen næringsdrivende og selskaper hvor de egendefinerte kontrollene resulterte i endret alminnelig inntekt har blitt vesentlig redusert i perioden 2006–2008. For næringsdrivende gikk andelen ned fra 29,2 til 9,5 prosent på landsbasis, mens andelen for selskaper ble redusert fra 8,8 til 1,4 prosent. Dette innebærer at det for inntektsåret 2008 var henholdsvis 4888 færre næringsdrivende og 1260 færre selskaper som fikk endret alminnelig inntekt som følge av de egendefinerte kontrollene enn tilfellet var for 2006. For alle de tre inntektsårene har det vært til dels betydelige variasjoner mellom skatteregionene når det gjelder andelen næringsdrivende og selskaper hvor kontrollene førte til endringer i alminnelig inntekt. Undersøkelsen viser også at de beløpsmessige effektene av disse kontrollene har gått betydelig ned i den aktuelle perioden. For næringsdrivende ble brutto inntektsendring redusert fra 1266 mill. kroner i 2006 til 497 mill. kroner i 2008, mens inntektskorreksjonen for selskaper gikk ned fra 1374 mill. kroner til 373 mill. kroner.

Etter Finansdepartementets syn er det vanskelig å vurdere hva som er et optimalt omfang for skatteetatens kontroll av selvangivelser. Departementet viser til at skatteetaten selv mener at ligningsarbeidet på skattekontorene blir gjennomført på en effektiv måte, blant annet gjennom bruk av prosjektorganisering. Ifølge departementet vil skatteetaten arbeide aktivt med å effektivisere ligningsarbeidet ytterligere, slik at det ikke er nødvendig å anvende så store ressurser til den løpende produksjonen. Både departementet og skatteetaten er enig i at omfanget av egendefinerte kontroller av næringsdrivende og selskaper har vært lavere enn ønskelig i den aktuelle undersøkelsesperioden. Finansdepartementet peker imidlertid på at undersøkelsen ble utført i den toårige gjennomføringsperioden for omorganiseringen av skatteetaten. Ifølge departementet ble særlig 2008 et utfordrende år for skatteetatens oppgaveløsning, og på flere områder ble det en negativ resultatutvikling for etaten. Totalt ble resultatene i 2009 på flere områder bedre enn i 2008, men departementet mener det fortsatt er behov for forbedringer.

En del av de egendefinerte kontrollene overfor næringsdrivende og selskaper skal utføres i utvidet ligningsperiode, det vil si fra oktober i det året ligningsbehandlingen utføres til 31. mai året etter. For inntektsårene 2006 og 2007 førte kontrollene i utvidet ligningsperiode til inntektskorreksjoner i henholdsvis 385 og 617 saker,

mens brutto korreksjon i alminnelig inntekt ble redusert fra 1164 mill. kroner til 495 mill. kroner. Skattedirektoratet og skatteregionene mener at kontrollomfanget i denne perioden bør økes, men viser til at det på grunn av ressursituasjonen og andre prioriterte oppgaver ikke har vært mulig å øke omfanget av egendefinerte kontroller i den utvidede ligningsperioden.

Finansdepartementet er ikke tilfreds med at skatteetaten ikke har lyktes i å dreie en større del av ressursbruken over på ligning av næringsdrivende og selskaper. Ifølge departementet er årsakene til dette flere, blant annet tilpasning til ny organisering og nye samarbeidsformer, utvikling av nye arbeidsverktøy og nye rutiner. Departementet opplyser at skatteetaten fastholder at den nye årssyklusen for ligningen vil føre til økt vektlegging på og ressursbruk til ligning av næringsdrivende og selskaper, herunder til kontrollaktiviteter utover den ordinære ligningen.

#### **Likebehandling av skattyterne**

Et av de grunnleggende prinsippene for forvaltningens saksbehandling er at like saker skal behandles likt (likhetsprinsippet). Selv om dette ikke er uttrykkelig nevnt i ligningsloven gjelder dette prinsippet også for skatteforvaltningen. Undersøkelsen viser at det er variasjoner i svarene fra skattekontorene på de seks sakene som ble sendt ut som en vignettundersøkelse. Variasjonen gjelder både om det er skatteplikt eller ikke, beløpens størrelse og begrunnelsene for svarene. I en av sakene varierte skattekontorenes gevinstberegning med 287 000 kroner. I enkelte av sakene hadde dessuten flere av skattekontorene kommet fram til et annet resultat enn Skattedirektoratets forslag til løsning.

Undersøkelsen viser at det er flere årsaker til at svarene til skattekontorene varierer. Dette skyldes blant annet at regelverket legger opp til skjønnsmessige vurderinger, at regelverket er komplisert, at det kan være tidspress i saksbehandlingen og at saksbehandlerne kan ha manglende kompetanse og erfaring. I tillegg la enkelte kontorer ulike forutsetninger til grunn der de mente at faktum i sakene ikke var tilstrekkelig klarlagt. Vignettundersøkelsen viser at saker kan omfattes både av regler som krever skjønnsmessige vurderinger og regler som er kompliserte. Dette synliggjør at det er flere forhold som kan bidra til variasjoner i utfallet av den enkelte sak.

Ifølge Skattedirektoratet omhandler vignettundersøkelsen enkelte områder hvor regelverket

er forholdsvis komplisert, og hvor dette setter store krav til saksbehandlerne kompetanse. Dette gjaldt særlig to av sakene. I den ene av disse sakene var det ifølge direktoratet svært få skattekontorer som vurderte saken riktig. Direktoratet mener at denne saken er forholdsvis komplisert, og at en ved vurderingen må ta flere forutsetninger. Saken framstod også som et unntak fra de typiske pendlertilfellene. Et slikt tilfelle er ikke direkte omtalt i skatteetatens Lignings-ABC. Ifølge direktoratet er imidlertid slike saker både relevante og aktuelle, og svarene viste at det kan være behov for klarere retningslinjer for behandlingen av slike saker. Direktoratet vil derfor endre Lignings-ABC. Skattedirektoratet gir også uttrykk for at noen av sakene gjaldt områder hvor regelverket forutsetter konkrete skjønnsmessige vurderinger, og hvor det i reelle saker antakelig ville vært behov for å innhente supplerende faktaopplysninger. I disse sakene vil det derfor kunne være en viss variasjon i de ulike saksbehandlerne vurderinger.

Samtlige skattytere i Norge berøres av kvaliteten på skatteetatens saksbehandling. Etaten er satt til å forvalte et komplisert regelverk, og vedtakene som fattes i den enkelte sak kan ha store økonomiske konsekvenser for den enkelte skattyter. Det er uheldig dersom saker blir behandlet feil eller om det er store variasjoner i etatens behandling av like saker. Resultatene fra vignettundersøkelsen viser ifølge Skattedirektoratet at det er behov for å fortsette arbeidet med å heve kompetansen blant saksbehandlerne i skatteetaten.

Ifølge Finansdepartementet viser Riksrevisjonens undersøkelse at likhetsprinsippet er vanskelig å gjennomføre på skatteområdet. Departementet er enig i at det er flere forhold som kan bidra til variasjoner i utfallet av den enkelte sak. Finansdepartementet opplyser at både departementet og skatteetaten arbeider kontinuerlig med å sørge for en riktig, ensartet og effektiv rettsanvendelse. Virkemidlene i dette arbeidet er blant annet forenklinger av regelverket, som da minimerer den risiko det er at skattytere og etaten må forholde seg til komplekse vurderinger og/eller skjønnsmessige vurderingstemaer. Departementet mener også at bedre og mer målrettet informasjon, herunder dialog med skattytere og deres rådgivere, vil bidra til økt kunnskap og riktig etterlevelse av reglene. Etter departementets vurdering vil dette kunne gi riktige grunnlagsdata og selvangivelser.

#### 4 Riksrevisjonens bemerkninger

Et av hovedmålene for skatteetaten er at skattene skal fastsettes riktig og til rett tid. Fullstendige og korrekte grunnlagsdata er avgjørende for kvaliteten på de forhåndsutfylte selvangivelsene. Svakheter ved etatens kontroll av grunnlagsdata og selvangivelser kan medføre at skattene ikke blir korrekt fastsatt. Dette vil kunne gi provenyutap for staten og svekke rettssikkerheten for den enkelte skattyter.

Riksrevisjonen er innforstått med at skattyterne har et selvstendig ansvar for å kontrollere den forhåndsutfylte selvangivelsen, slik Finansdepartementet anfører i sine kommentarer til rapporten. Riksrevisjonen vil likevel framheve at ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse og leveringsfritak gjør at korrekte og fullstendige grunnlagsdata er avgjørende for å sikre korrekt ligning. For mange skattytere kan det være vanskelig å kontrollere om forhåndsutfylte opplysninger i selvangivelsene er i samsvar med de underliggende forhold.

Riksrevisjonen registrerer at Finansdepartementet mener kvaliteten ved grunnlagsdata gjennomgående er meget god, men har merket seg at departementet likevel ønsker at skatteetaten i større grad gjennomfører kontroller av eksterne grunnlagsdata der kvaliteten kan heves. Kontroll av at grunnlagsdata foreligger til rett tid og med god kvalitet er forutsatt å være en viktig del av skatteetatens kontrollvirksomhet. Undersøkelsen viser at skatteregionene i liten grad har utført kontroller av grunnlagsdata i perioden 2007–2009. Med bakgrunn i grunnlagsdataenes betydning for korrekt ligning stiller Riksrevisjonen spørsmål om skatteetaten i tilstrekkelig grad har prioritert arbeidet med kontroll av grunnlagsdata.

Lønnsområdet har stor betydning både for statens inntekter og for ligningsbehandlingen av den enkelte skattyter. Riksrevisjonen har merket seg at Finansdepartementet over mange år ikke har vært fornøyd med verken omfang, kvalitet eller måloppnåelse for skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll. Etter Riksrevisjonens vurdering kan det stilles spørsmål om skatteetaten i større grad burde gjennomføre egne kontroller på dette sentrale grunnlagsdataområdet utover det som forutsettes gjennomført av skatteoppkreverne.

Av undersøkelsen framgår det også at det innenfor de fleste typene grunnlagsdata er et betydelig antall oppgaver som ikke er identifisert eller som

blir levert for sent. Riksrevisjonen vil understreke betydningen av at uidentifiserte og sent innkomne grunnlagsdata følges opp, og har merket seg de tiltakene skatteetaten har iverksatt for at få oppgavegiverne til å levere korrekte oppgaver til rett tid.

Skatteetatens ikt-systemer for behandling og kontroll av grunnlagsdata består av flere eldre enkeltsystemer som blant annet medfører uhensiktsmessige og ressurskrevende arbeidsprosesser for avvikshåndtering. Riksrevisjonen har merket seg at skatteetaten deler vurderingene om at en del av ikt-systemene på grunnlagsdataområdet trenger en systematisk modernisering.

For interne grunnlagsdata, det vil si opplysninger som skatteetaten har gjennom tidligere selvangivelser og offentlige registre, framgår det av undersøkelsen at kvaliteten på enkelte av disse grunnlagsdataene ikke har vært tilfredsstillende. Det har blant annet vært betydelige variasjoner mellom skatteregionene for hvordan de fastsetter formuesverdiene av bil, båt og fast eiendom, og i hvilken grad slike opplysninger i selvangivelsen har blitt kontrollert. Riksrevisjonen har merket seg at det skal etableres et nytt landsdekkende eiendomsregister, og at alle boligeiendommer skal takseres på nytt fra inntektsåret 2010. Riksrevisjonen stiller likevel spørsmål om skatteetaten i tilstrekkelig grad har prioritert arbeidet med å sikre god kvalitet på øvrige viktige interne grunnlagsdata.

Kontroll av selvangivelsene til lønnstakere/pensjonister og næringsdrivende/selskaper skjer både gjennom landsdekkende obligatoriske kontroller og egendefinerte (verdiorienterte) kontroller i den enkelte skatteregion. For inntektsåret 2008 resulterte disse kontrollene i en brutto endring av alminnelig inntekt på 10,5 mrd. kroner, mens tilsvarende endringer for 2006 og 2007 var 8,1 mrd. kroner og 11,7 mrd. kroner. For alle de tre årene utgjør inntektsforhøyelser omtrent 90 prosent av bruttoendringene. Dette viser etter Riksrevisjonens vurdering at skatteetatens kontroll av selvangivelsene er viktig både for statens inntekter og for den enkelte skattyter.

Undersøkelsen viser at det er forskjellig praksis mellom skatteregionene for hva som dokumenteres i forbindelse med oppfølgingen av obligatoriske kontroller overfor lønnstakere og pensjonister, og at det er variasjoner mellom regionene for hvordan dette arbeidet kvalitetssikres. Riksrevisjonen har merket seg at Skattedirektoratet vil stille mer



konkrete krav til skatteregionene om dokumentasjon rundt oppfølgingen av disse kontrollene.

Formålet med de egendefinerte kontrollene overfor næringsdrivende og selskaper er at de både skal bidra til å avdekke feil og mangler i oppgitte beløp og ha preventiv effekt. Undersøkelsen viser at andelen næringsdrivende og selskaper hvor de egendefinerte kontrollene resulterte i endret alminnelig inntekt har blitt vesentlig redusert i perioden 2006–2008, og at de beløpsmessige effektene av disse kontrollene har gått betydelig ned. Brutto endringer i alminnelig inntekt er redusert fra 2640 mill. kroner for 2006 til 870 mill. kroner for 2008. Undersøkelsen viser også at både antall og andel egendefinerte kontrollutslag på landsbasis har vært om lag uendret for inntektsårene 2006–2008, men at det har vært til dels betydelige variasjoner mellom skatteregionene. Riksrevisjonen konstaterer at både Finansdepartementet og skatteetaten mener at omfanget av egendefinerte kontroller overfor næringsdrivende og selskaper har vært lavere enn ønskelig. Etter Riksrevisjonens vurdering kan det stilles spørsmål ved om ledelsens styring av skatteetatens kontroll med næringsdrivende og selskaper under ligningsbehandlingen er tilstrekkelig, og om gjennomføringen av disse kontrollene skjer på en kvalitativ god måte.

Et av de grunnleggende prinsippene for forvaltningens saksbehandling er at like saker skal behandles likt. Undersøkelsen viser at det er variasjoner i skattekontorenes behandling av like saker, og at dette gjelder både om det er skatteplikt eller ikke, beløpets størrelse og begrunnelsene for svarene. Riksrevisjonen har merket seg at Skattedirektoratet mener dette viser at det er behov for å fortsette arbeidet med å heve kompetansen blant saksbehandlerne i etaten, og at både departementet og skatteetaten arbeider med ulike virkemidler for å sikre en riktigere og mer ensartet rettsanvendelse. Riksrevisjonen stiller likevel spørsmål om departementet og skatteetaten i tilstrekkelig grad har prioritert arbeidet med regelverksforenklinger og oppfølging av skattekontorenes praksis for å sikre en likere behandling av skattyterne.

## 5 Finansdepartementets svar

Saken har vært forelagt Finansdepartementet, og statsråden har i brev av 14. juni 2010 svart:

"Jeg viser til Riksrevisjonens brev av 31. mai då. om ovennevnte undersøkelse for inntektsårene 2006 – 2008 vedlagt dokument til Stortinget om samme sak.

Riksrevisjonens undersøkelse om skatteetatens kontroll av grunnlagsdata og selvangivelser er oversiktlig og relevant. I sum stiller Riksrevisjonen spørsmål om omfanget og kvaliteten av etatens kontroll på dette området er tilstrekkelig.

Som anført i Finansdepartementets brev av 7. mai då. bør funnene i undersøkelsen settes inn i en større sammenheng. Hvor mye ressurser etaten anvender til kontroll av selvangivelser og grunn-data bør ses både i forhold til ressursbruk til andre typer kontroller og til andre funksjoner i etaten. Hva som er optimal ressursfordeling, herunder et samlet optimalt kontrollnivå, må vurderes ut fra risiko og vesentlighet og vil variere over tid avhengig av konkrete utfordringer.

I innledningen til Riksrevisjonens bemerkninger uttales det at svakheter ved etatens kontroll med grunnlagsdata og selvangivelser kan medføre at skattene ikke blir korrekt fastsatt, noe som i neste omgang vil kunne gi provenymessige tap for staten og utgjøre et rettssikkerhetsspørsmål for den enkelte skattyter.

Jeg mener at undersøkelsen ikke gir grunnlag for en antakelse om provenymessig tap av betydning. Jeg kan heller ikke se at undersøkelsen gir grunnlag for å frykte svekket rettssikkerhet av betydning for den enkelte skattyter.

Resultatene i undersøkelsen bør også ses i sammenheng med omstillingen etaten har gjennomgått som følge av en bred omorganisering fom. januar 2008. Det vises i den forbindelse til St.prp. nr. 1 (2007-2008), der Finansdepartementet uttaler (s 72): "Et stramt arbeidsmarked og høy turnover i viktige stillingsgrupper vil i tillegg til pågående omorganisering, kunne medføre særlige utfordringer for etatens oppgaveløsning." Undersøkelsesperioden er på denne bakgrunn neppe representativ. I 2009 ble således registrert en generell resultatframgang fra 2008, selv om ikke alle mål ble nådd.

Riksrevisjonen viser ellers til at Finansdepartementet og skatteetaten mener at omfanget av egendefinerte kontroller overfor næringsdrivende og selskaper har vært lavere enn ønskelig, og stiller spørsmål om ledelsens styring har vært tilstrekkelig. Skatteetatens kontrollvirksomhet er svært sammensatt. Jeg har tillit til at etaten ledes

godt også på dette området. For øvrig viser jeg til tredje avsnitt.

Riksrevisjonen stiller avslutningsvis spørsmål om Finansdepartementet i tilstrekkelig grad har prioritert arbeidet med regelverksforenkling. Jeg vil understreke at forenklingsarbeid har en sentral plass i all regelverksutvikling, bl.a. for å legge til rette for mer ensartet behandling av skattyterne."

## 6 Riksrevisjonens uttalelse

Skatteetaten skal sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av de skatter og avgifter som Stortinget vedtar. Kontroll av grunnlagsdata og kontroll og oppfølging av selvangivelser er derfor sentrale aktiviteter for å sikre at skattene blir fastsatt i tråd med Stortingets vedtak. Etter Riksrevisjonens vurdering er det klare forbedringsmuligheter ved begge disse viktige kontrollformene.

Skatteregionene har i liten grad gjennomført kontroller av grunnlagsdata i den undersøkte perioden. Undersøkelsen viser også at skatteoppkrevernes kontroll av grunnlagsdata på lønnsområdet ikke har det omfanget og den kvaliteten som har vært forutsatt. Ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse, som omfatter stadig flere opplysninger, og innføringen av leveringsfritak gjør at kontrollen med grunnlagsdata har blitt enda viktigere for å sikre korrekt ligning. For den enkelte skattyter kan det være vanskelig å kontrollere om de forhåndsutfylte opplysningene er korrekte, samtidig som skatteetatens etterfølgende kontroll av selvangivelsene ikke nødvendigvis fanger opp feil og mangler ved grunnlagsdataene. Riksrevisjonen vil derfor understreke viktigheten av at skatteetaten forsterker kontrollen av grunnlagsdata, og også vurderer om etaten i større grad bør utføre egne grunnlagsdatakontroller på lønnsområdet.

Ved ligningsbehandlingen skal skatteregionenes egendefinerte (verdiorienterte) kontroller overfor

næringsdrivende og selskaper både bidra til å avdekke feil og mangler og ha preventive effekter, mens de landsdekkende obligatoriske kontrollene hovedsakelig er begrenset til å sikre en tilfredsstillende oppgavekvalitet. Resultatene av de egendefinerte kontrollene har blitt vesentlig redusert fra inntektsåret 2006 til 2008. Dette gjelder både andelen næringsdrivende og selskaper som fikk endret alminnelig inntekt, og de beløpsmessige endringene disse kontrollene har medført. Brutto endringer i alminnelig inntekt er redusert fra 2640 mill. kroner for 2006 til 870 mill. kroner for 2008. Etter Riksrevisjonens vurdering er det viktig at skatteetaten prioriterer kontrollen av næringsdrivende og selskaper ved ligningsbehandlingen, da en nedprioritering av dette området både kan ha direkte negativ provenymessig effekt og medvirke til at de preventive effektene svekkes over tid.

Riksrevisjonens undersøkelse viser at det er risiko for at like saker blir behandlet ulikt i skatteetaten, og at dette gjelder både om det er skatteplikt eller ikke og beløpenes størrelse. For å legge til rette for en mest mulig ensartet behandling av skattyterne vil Riksrevisjonen understreke betydningen av at skatteetaten fortsetter arbeidet med å heve kompetansen blant de ansatte i etaten, og at Skattedirektoratet og Finansdepartementet gir arbeidet med regelverksforenklinger stor oppmerksomhet.

Riksrevisjonen har for øvrig merket seg at omorganiseringen av skatteetaten har gitt utfordringer for etatens oppgaveløsning. I denne sammenheng vil Riksrevisjonen peke på at et av målene med omorganiseringen var å styrke kontrollinnsatsen overfor næringsdrivende og selskaper. Riksrevisjonen vil derfor følge utviklingen på området og forventer at Finansdepartementet i etatsstyringen følger opp at kontrollvirksomheten i skatteetaten er i bedre samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger.

Saken sendes Stortinget.

Vedtatt i Riksrevisjonens møte 28. juni 2010

**Jørgen Kosmo**

**Arve Lønnum**

**Annelise Høegh**

**Heidi Grande Røys**

**Synnøve Brenden**

Bjørge Selås

Rapport: Riksrevisjonens  
undersøkelse av skatteetatens  
kontroll av selvangivelser og  
grunnlagsdata

---

Vedlegg til Dokument 3:11 (2009–2010)



# Innhold

	<b>Liste over forkortelser</b>	22		
<b>1</b>	<b>Innledning</b>	23		
1.1	Bakgrunn	23		
1.2	Mål og problemstillinger	24		
<b>2</b>	<b>Metodisk tilnærming og gjennomføring</b>	25		
2.1	Dokumentanalyse	25		
2.2	Kvantitative data – statistikk	25		
2.3	Intervjuer og spørrelister	25		
2.4	Vignettundersøkelse	25		
<b>3</b>	<b>Revisjonskriterier</b>	27		
3.1	Overordnede mål og krav til ligningsbehandlingen	27		
3.2	Mål- og resultatstyring	27		
3.3	Nærmere om mål og krav til kontroll av grunnlagsdata	27		
3.4	Nærmere om mål og krav til ligning	29		
<b>4</b>	<b>Hvordan kontrolleres grunnlagsdataene?</b>	30		
4.1	Eksterne grunnlagsdata og kontrolloppgaver – antall oppgaver og leverandører	30		
4.2	Ikt-systemene for mottak, behandling og kontroll av grunnlagsdata	32		
4.3	Kan ordningen med grunnlagsdata utvides?	32		
4.4	Kontroll av eksterne grunnlagsdata	33		
4.4.1	Skattedirektoratets kontroll av eksterne grunnlagsdata	33		
4.4.2	Skatteregionenes kontroll av eksterne grunnlagsdata	34		
4.4.3	Styring og oppfølging av arbeidet med grunnlagsdata	35		
4.4.4	Nærmere om uidentifiserte oppgaver	36		
4.4.5	Nærmere om sent innkomne grunnlagsdata	37		
4.4.6	Skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll	37		
4.5	Aksjonærregisteret	39		
4.6	Interne grunnlagsdata	40		
4.7	Kontrollopgaver	42		
4.7.1	Kontrollopgaver for primærnæringen	42	4.7.2	Automatiske kontrollopgaver fra utlandet 42
			4.8	Sanksjoner ved mangelfull innlevering av grunnlagsdata 43
			<b>5</b>	<b>Hvordan gjennomføres kontroll og oppfølging av selvangivelser?</b> 46
			5.1	Organisering, ressurser og styring av arbeidet med ligningskontroll 46
			5.1.1	Organisering 46
			5.1.2	Ressurser 46
			5.1.3	Kompetanse 46
			5.1.4	Styring og oppfølging 46
			5.1.5	Ikt-systemer 47
			5.1.6	Kontrollen av selvangivelsene 47
			5.2	Selvangivelser for lønnstakere og pensjonister 47
			5.2.1	Obligatoriske kontroller – omfang 48
			5.2.2	Obligatoriske kontroller – resultater 48
			5.2.3	Egendefinerte kontroller – omfang 50
			5.2.4	Egendefinerte kontroller – resultater 51
			5.3	Selvangivelser for næringsdrivende og selskaper 52
			5.3.1	Obligatoriske kontroller – omfang 52
			5.3.2	Obligatoriske kontroller – resultater 54
			5.3.3	Egendefinerte kontroller – omfang 55
			5.3.4	Egendefinerte kontroller – resultater 57
			5.3.5	Samlede bruttoeffekter i alminnelig inntekt 58
			5.3.6	Utvidet ligningsperiode 59
			5.4	Likebehandling av skattyterne 60
			5.4.1	Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 1 60
			5.4.2	Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 2 61
			5.4.3	Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 3 62
			5.4.4	Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 4 63
			5.4.5	Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 5 64
			5.4.6	Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 6 66
			5.4.7	Årsaker til variasjon i utfall av saksbehandlingen 67

<b>6</b>	<b>Vurderinger</b>	<b>69</b>
6.1	Kontroll av grunnlagsdata er lavt prioritert	69
6.2	Det er svakheter ved kontrollen og oppfølgingen av selvangivelsene	70
<b>7</b>	<b>Referanseliste</b>	<b>73</b>

#### Tabelloversikt

Tabell 4.1	Eksterne grunnlagsdata – antall oppgaver for inntektsårene 2006–2008 (godkjente oppgaver ved årets slutt)	30
Tabell 4.2	Eksterne grunnlagsdata – antall aktive oppgavegivere/arbeidsgivere for inntektsårene 2006–2008	31
Tabell 4.3	Eksterne grunnlagsdata – antall uidentifiserte oppgaver for inntektsårene 2006–2008	36
Tabell 5.1	Antall årsverk benyttet til ligning og kontroll av de ulike skattytergruppene	46
Tabell 5.2	Skattemanntall for lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008	47
Tabell 5.3	Skattemanntall for næringsdrivende og selskaper for inntektsårene 2006–2008	52
Tabell 5.4	Samlet bruttoeffekt i alminnelig inntekt etter obligatoriske og egendefinerte kontroller av lønnstakere/pensjonister (PSA), næringsdrivende (FPL) og selskaper (EPL) på landsbasis (tall i mill. kroner)	59
Tabell 5.5	Den særskilte rapporteringen av ligningsbehandlingen i perioden 1. januar–31. mai året etter ligningsåret (brutto korreksjon i mill. kroner)	59
Tabell 5.6	Oppsummering av skattekontorenes svar på sak 1	61
Tabell 5.7	Oppsummering av skattekontorenes svar på sak 4	64
Tabell 5.8	Oppsummering av skattekontorenes svar på sak 5	66
Tabell 5.9	Oppsummering av skattekontorenes svar på sak 6	67

#### Figuroversikt

Figur 4.1	Andel arbeidsgivere som har vært gjenstand for stedlige arbeidsgiverkontroller på landsbasis	38
Figur 4.2	Avdekket for lite innberettet grunnlag for arbeidsgiveravgift på landsbasis	39
Figur 4.3	Antall oppgavegivere som ble vurdert tilskrevet/ilagt gebyr for inntektsårene 2006–2008	44
Figur 4.4	Antall oppgavegivere som ble ilagt gebyr for inntektsårene 2006–2008	44
Figur 4.5	Antall oppgavegivere som ble tilskrevet for inntektsårene 2006–2008	45
Figur 5.1	Andel utslag i obligatoriske kontroller for lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008	48
Figur 5.2	Andel obligatoriske kontrollutslag med effekt i alminnelig inntekt for lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008	49
Figur 5.3	Bruttoeffekter i alminnelig inntekt etter obligatoriske kontroller av lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008	49
Figur 5.4	Andel utslag i egendefinerte kontroller for lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008	50
Figur 5.5	Andel egendefinerte kontrollutslag med effekt i alminnelig inntekt for lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008	51
Figur 5.6	Bruttoeffekter i alminnelig inntekt etter egendefinerte kontroller av lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008	52
Figur 5.7	Andel utslag i obligatoriske kontroller for næringsdrivende (FPL) for inntektsårene 2006–2008	53
Figur 5.8	Andel utslag i obligatoriske kontroller for selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008	53
Figur 5.9	Andel obligatoriske kontrollutslag med effekt i alminnelig inntekt for næringsdrivende (FPL) og selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008 på landsbasis	54

Figur 5.10	Bruttoeffekter i alminnelig inntekt etter obligatoriske kontroller av næringsdrivende (FPL) og selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008 på landsbasis	54
Figur 5.11	Andel utslag i egendefinerte kontroller for næringsdrivende (FPL) for inntektsårene 2006–2008	55
Figur 5.12	Andel utslag i egendefinerte kontroller for selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008	56
Figur 5.13	Andel egendefinerte kontrollutslag med effekt i alminnelig inntekt for næringsdrivende (FPL) for inntektsårene 2006–2008	57
Figur 5.14	Andel egendefinerte kontrollutslag med effekt i alminnelig inntekt for selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008	57
Figur 5.15	Bruttoeffekter i alminnelig inntekt etter egendefinerte kontroller av næringsdrivende (FPL) og selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008 på landsbasis	58

## Liste over forkortelser

- AKU:** Automatiske kontroloppgaver fra/til utlandet. Oppgaver over inntekts- og formuesforhold som skatteetaten mottar fra andre lands skattemyndigheter, og oppgaver sendt til andre lands skattemyndigheter over inntekts- og formuesforhold i Norge som er utenfor norsk beskatningsrett.
- DSB:** Datastøttet selvangivelsesbehandling. Ikt-system for ligningsbehandling av lønnstakere og pensjonister til og med 2009 (for inntektsåret 2008).
- ELARK:** Elektronisk arkiv. Ikt-system for arkivering og saksbehandling.
- EPL:** Etterskuddspliktige skattytere. Omfatter ulike former for selskaper, også deltakerlignede selskaper. I rapporten omtales gruppen som selskaper.
- ERG:** Det lokale eiendomsregisteret. Kommunalt eiendomsregister som ble benyttet i skatteetaten til og med 2009.
- FPL:** Forskuddspliktige næringsdrivende. Omtales i rapporten som næringsdrivende.
- GLDB:** Grunnlagsdatabasen. Database over kvalitetskontrollerte eksterne grunnlagsdata og et utvalg interne grunnlagsdata er samlet.
- GLDS:** Grunnlagsdatasystemet. Ikt-systemene for mottak og kontroll av grunnlagsdata.
- KOP:** Kontrollopgaver for primærnæringen. Oppgaver over omsetning som produsenter i primærnæringen har med ulike tredjemenn som grossister, meierier og slakterier mv. Kontrollopgavene omfatter også statlige institusjoner som utbetaler tilskudd til produsenter i primærnæringen.
- LTO:** Lønns- og trekkoppgaver.
- MAG:** Modernisering av grunnlagsdatasystemene. Prosjekt som skal utvikle et nytt grunnlagsdatasystem.
- OECD:** Organisation for Economic Co-operation and Development. Organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling.
- PSA:** Preutfylt selvangivelse. Forhåndsutfylt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister.
- PSAN:** Preutfylt selvangivelse for næringsdrivende. Forhåndsutfylt selvangivelse for næringsdrivende.
- ROS:** Reorganisering av skatteetaten. Omorganiseringen av skatteetaten fra 1. januar 2008.
- SERG:** Det sentrale eiendomsregisteret. Nytt landsdekkende eiendomsregister som skal tas i bruk i 2010.
- SITS:** Skatteetatens it- og servicepartner.
- SL:** System for ligning. Ikt-system for ligningsbehandling av næringsdrivende og selskaper fra og med 2009 (for inntektsåret 2008). Fra og med 2010 (for inntektsåret 2009) skal systemet også benyttes i ligningsbehandlingen av lønnstakere og pensjonister.
- SLN:** System for ligning av næringsdrivende. Ikt-system for ligningsbehandling av næringsdrivende og selskaper til og med 2008 (for inntektsåret 2007).



# 1 Innledning

## 1.1 Bakgrunn

Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for forvaltning av skatte- og avgiftssystemene. Dette omfatter arbeid med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen av den statlige delen av skatte-, avgifts- og tolladministrasjonen (skatteetaten og toll- og avgiftsetaten).

Det stilles en rekke krav til et godt skattesystem, blant annet til skatteproveny<sup>1</sup>, rettferdighet, likebehandling og effektivitet. Dette innebærer tilsvarende viktige krav til skatteetaten og dens forvaltning av skattesystemet, slik at de politiske målene nås. Skatteetatens formål er å sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av de skatter og avgifter som Stortinget vedtar. Etatens virksomhet danner et finansielt hovedgrunnlag for offentlig virksomhet. Ett av de fire hovedmålene for skatteetaten er at skattene skal fastsettes riktig og til rett tid.

I 2009 behandlet skatteetaten selvangivelser fra 3 431 000 lønnstakere og pensjonister, 312 000 selvangivelser fra personlig næringsdrivende og 229 000 selvangivelser fra etterskuddspliktige selskaper for inntektsåret 2008. I 2009 ble det fastsatt 846 mrd. kroner i direkte og indirekte skatter på etatens ansvarsområde. Av dette utgjorde skatt på inntekt og formue og trygdeavgift, som omfattes av denne undersøkelsen, nesten 394 mrd. kroner.

Den norske skatteforvaltningen kommer godt ut sammenlignet med andre lands skatteforvaltninger. Dette gjelder både forholdet mellom administrative kostnader og innkrevde skatter (kostnadseffektivitet) og forholdet mellom innkrevde skatter og fastsatte skatter (formålseffektivitet), selv om det kan være metodiske problemer ved slike sammenligninger.

Ifølge OECDs rapport "Tax Administration in OECD and selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)" er variasjonen i kostnadseffektivitet mellom landene svært stor for årene 2001–2007. Norge, Sverige, Danmark, Sveits og USA framstår som mest kostnadseffektive målt på denne måten, det vil si med lavest prosentverdier, og forholdstallet for

disse landene er i underkant av 0,7 prosent. Finansdepartementet opplyser at det ikke finnes noen god internasjonal statistikk for mål på formålseffektivitet. For den norske skatteforvaltningen varierer dette forholdstallet fra 99,4 prosent (merverdiavgiften) til 99,9 (forskuddsordningen) for hovedtypene av skatt i 2008. Departementet antar at bare Sverige ligger på samme høye nivå. Ingen av disse forholdstallene berører direkte problemstillinger knyttet til i hvilken grad skattene blir riktig fastsatt.

Grunnlagsdataene danner grunnlaget for forhåndsutfylt selvangivelse. Denne ordningen omfatter både lønnstakere, pensjonister og personlig næringsdrivende. Dette innebærer at skattyter får tilsendt en forhåndsutfylt selvangivelse med opplysninger som skatteetaten har hentet inn fra tredjeparter (oppgavegivere), og opplysninger som skatteetaten har fra tidligere selvangivelser og offentlige registre.

Ifølge Ot.prp. nr. 1 (2007–2008) er omfanget av og kvaliteten på tredjepartsoppgavene viktig for kvaliteten på forhåndsutfyllingen av selvangivelsene, og dermed for behovet for endringer i disse. Kontroll av oppgavegiverne er derfor en viktig del av skatteetatens kontrollvirksomhet.

Svakheter ved etatens kontroll med grunnlagsdata og selvangivelser kan føre til at skattene ikke blir korrekt fastsatt. Dette kan enten gi provenyemessig tap for staten eller svekke rettssikkerheten for den enkelte skattyter ved at det blir fastsatt feil skatt.

Skatteetaten ble omorganisert fra januar 2008 og består av to nivåer: Skattedirektoratet og fem underliggende regionale skattekontorer (Skatt nord, Skatt Midt-Norge, Skatt vest, Skatt sør og Skatt øst).<sup>2</sup> I tillegg kommer Oljeskattekontoret og Skatteopplysningen. Skattekontorene består av til sammen om lag 250 kontorenheter. Før omorganiseringen var skatteetaten organisert i tre forvaltningsnivåer: Skattedirektoratet, fylkesskattekontorer/skattefogdkontorer og ligningskontorer.

Kontroll av grunnlagsdata blir også utført av de kommunale skatteoppkreverne. Skatteoppkreverne hører administrativt til kommunene, men er

1) Offentlige skatteinntekter.

2) Reorganisering av skatteetaten (ROS).

underlagt Finansdepartementets og skatteetatens faglige instruksjonsmyndighet.

---

## 1.2 Mål og problemstillinger

Målet med undersøkelsen har vært å vurdere skatteetatens arbeid med å sikre korrekt fastsettelse av skatter<sup>3</sup>. Dette har omfattet en kartlegging av skatteetatens kontroll med grunnlagsdata og etatens kontroll og oppfølging av selvangivelser. I tillegg har Finansdepartementets styring og oppfølging av etatens arbeid på området blitt vurdert.

I forbindelse med dette har følgende problemstillinger blitt belyst:

- 1 Hvordan sikrer skatteetaten at grunnlagsdataene er fullstendige og korrekte?
  - Hvilke grunnlagsdata foreligger?
  - I hvilken grad utføres det kontroller overfor de enkelte typene av grunnlagsdata?
  - I hvilken grad blir det tatt hensyn til sent innkomne grunnlagsdata ved ligningen?
  - Benyttes sanksjoner (gebyrer) ved forsinket, mangelfull eller manglende innlevering av grunnlagsdata?
- 2 Hvordan sikrer skatteetaten korrekt ligning gjennom kontroll og oppfølging av selvangivelser?
  - I hvilken grad kontrolleres selvangivelsene til lønnstakere og pensjonister, og hva er resultatet av disse kontrollene?
  - I hvilken grad kontrolleres selvangivelsene til næringsdrivende og selskaper, og hva er resultatet av disse kontrollene?
  - I hvilken grad sikrer skatteetaten at prinsippet om likebehandling av skattyterne blir ivaretatt ved den årlige ligningen?

I forbindelse med problemstilling 2 er det skatteetatens årlige ligningsbehandling av forskuddspliktige og etterskuddspliktige skattytere som er undersøkt. Dette omfatter ligningsbehandlingen i de fem skatteregionene med unntak av sentralskattekontorenes arbeid på området.<sup>4</sup>

3) Dette omfatter også trygdeavgift.

4) Etter omorganiseringen er Sentralskattekontoret for utenlandssaker underlagt Skatt vest, og Sentralskattekontoret for storbedrifter underlagt Skatt øst.

## 2 Metodisk tilnærming og gjennomføring

Undersøkelsen omfatter de tre inntektsårene 2006, 2007 og 2008, og er basert på dokumentanalyse, kvantitative data / statistikk, spørrelister, intervjuer og en vignettundersøkelse. Data-innsamlingen ble avsluttet i februar 2010.

---

### 2.1 Dokumentanalyse

Dokumentanalysen har omfattet innhenting og gjennomgang av stortingsproposisjoner, lover, forskrifter, regelverk, tildelingsbrev til skatteetaten, disponerings-/styringsbrev til skatteregionene, halvårs- og årsrapporter for skatteetatens virksomhet, Skattedirektoratets kvalitetsmeldinger og interne retningslinjer, rutiner og erfaringsrapporter mv. Det er også benyttet brev, notater og e-poster fra dialogen mellom Skattedirektoratet og Riksrevisjonen om undersøkelsen.

Dokumentene er først og fremst benyttet til å utlede revisjonskriterier, men opplysninger fra dokumentene er også benyttet i rapportens faktdeler. En mer detaljert dokumentoversikt er lagt ved rapporten.

---

### 2.2 Kvantitative data – statistikk

For å kartlegge omfanget og resultatene av skatteetatens og skatteoppkrevernes arbeid på de aktuelle områdene er det hentet inn statistikk og data knyttet til inntektsårene 2006–2008. De fleste av disse kvantitative dataene er statistikk som Skattedirektoratet hadde ferdig utarbeidet, og som var tilgjengelig via direktoratets nøkkeltallsfiler som er periodisert per kalenderår. I denne undersøkelsen har dette blant annet omfattet opplysninger om skattemanntall, antall og andel kontrollutslag, antall og andel kontrollutslag som resulterer i beløpsmessige endringer, beløpsmessige endringer (inntektskorreksjoner) og skatteregionenes ressursbruk.<sup>5</sup>

Tall som er innhentet for den utvidede ligningsperioden<sup>6</sup> for inntektsårene 2006 og 2007, bygger på en særskilt rapportering fra Skattedirektoratet.

5) Utslag innebærer at opplysninger i selvangivelsen til en skattyter gir treff ut fra fastsatte kriterier i kontrollparametrene som er lagt inn i saksbehandlingssystemene.

6) Perioden fra 1. januar til 31. mai i året etter ligningsåret.

For enkelte opplysninger på området grunnlagsdata ble det bestilt egne oversikter fra Skattedirektoratet. Dette gjelder hovedsakelig oversikter over antall eksterne grunnlagsdata, antall oppgavegivere (leverandører) og bruken av sanksjoner overfor oppgavegivere som leverer grunnlagsdata sent eller ikke leverer i det hele tatt.

---

### 2.3 Intervjuer og spørrelister

For å undersøke skatteregionenes arbeid med grunnlagsdata, kontrolloppgaver og ligningskontroll nærmere ble det gjennomført ett intervju med hver av de fem skatteregionene. Intervjuene ble gjennomført i perioden september–oktober 2009. Temaer som ble tatt opp, var kontrollaktiviteter, resultater, organisering, ressurser, kompetanse, styring og ikt-systemer. Det ble også stilt noen spørsmål knyttet til skattekontorenes svar på vignettundersøkelsen, jf. punkt 2.4. Det ble skrevet referater fra alle intervjuene. For å sikre at intervjureferatene ga en korrekt og fullstendig gjengivelse av regionenes svar, ble referatene sendt til de enkelte enhetene for verifisering og eventuelt utdypende svar.

I slutten av oktober 2009 ble det sendt en spørreliste til Skattedirektoratet. Spørrelisten var blant annet basert på svarene som ble gitt i intervjuene med skatteregionene. Etter at direktoratet hadde svart på de tilsendte spørsmålene, ble det avholdt et intervju der det ble stilt enkelte oppfølgings-spørsmål til direktoratets svar på spørrelisten og noen tilleggsspørsmål. I midten av desember 2009 ble det også sendt en spørreliste til Finansdepartementet der det ble lagt vekt på spørsmål som kunne belyse departementets styring og oppfølging på de aktuelle områdene.

---

### 2.4 Vignettundersøkelse

For å belyse i hvilken grad skatteetaten sikrer at prinsippet om likebehandling av skattyterne blir ivaretatt ved den årlige ligningen er det gjennomført en vignettundersøkelse. En vignettundersøkelse innebærer at like saker (vignetter) sendes til utvalgte skattekontorer. Vignettene i denne undersøkelsen er konstruerte saker med

utgangspunkt i reelle saker. Hensikten med undersøkelsen er ikke å avdekke eventuelle feilaktige vedtak, men å få fram et datagrunnlag som kan si noe om eventuelle variasjoner i saksbehandlingen mellom kontorene.

Til sammen ble det utarbeidet seks ulike vignetter. Sakene tok utgangspunkt i forhold som skattekontorene kan forventes å få spørsmål om. De seks sakene omfattet problemstillinger knyttet til særfradrag for store sykdomsutgifter, eiendoms-overdragelser (inn- og utland) og gjenopptagelse av ligningen for tidligere år. De seks sakene som ble sendt til utvalgte skattekontorer, er gjengitt i faktadelen. Som en del av kvalitetssikringen har Skattedirektoratet besvart de seks sakene før de ble sendt til de utvalgte skattekontorene.

Vignettmetoden, sakene og framgangsmåten for en slik undersøkelse ble presentert for og diskutert med Skattedirektoratet. I utgangspunktet var det meningen at samtlige seks saker skulle sendes til om lag fem skattekontorer i hver av de fem skatte-regionene. Spesialiseringen etter omorganiseringen av skatteetaten (ROS) har imidlertid ført til at det enkelte skattekontor ikke nødvendigvis behandler alle typer saker. I samarbeid med Skattedirektoratet og skatteregionene ble det valgt ut et antall kontorer i hver region som sakene skulle sendes til.

I hver av de tre regionene Skatt nord, Skatt vest og Skatt øst ble det valgt ut fem kontorer. Hvert av disse 15 kontorene mottok samtlige seks saker. I Skatt sør ble det valgt ut fem kontorer der fire skulle besvare én sak hver, mens ett av kontorene skulle besvare to saker. Skatt Midt-Norge oppga ti kontorer som ut fra det enkelte kontors kompetanseområde skulle besvare fra én til fem av sakene. Sakene ble sendt til de utvalgte skattekontorene i mai 2009. I følgebrevet fra Riksrevisjonen ble det informert om undersøkelsen, og kontorene ble bedt om å besvare de vedlagte sakene. Svarene skulle begrunnes.

## 3 Revisjonskriterier

### 3.1 Overordnede mål og krav til ligningsbehandlingen

Ifølge St.prp. nr. 1 for Finansdepartementet for budsjettårene 2007, 2008 og 2009 har Finansdepartementet det overordnede ansvaret for forvaltning av skatte- og avgiftssystemene. Dette omfatter arbeid med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen av den statlige skatte-, avgifts- og tolladministrasjonen (skatteetaten og toll- og avgiftsetaten). De overordnede målene for skatteetaten er å sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av skatter og avgifter, sørge for et oppdatert folkeregister og å yte god service.

For alle de tre årene har Finansdepartementet fastsatt fire hovedmål for skatteetaten. Ett av disse hovedmålene er at skattene skal fastsettes riktig og til rett tid. Den underliggende målstrukturen (kvalitative og kvantitative resultatmål) fastsettes i styringsdialogen mellom Finansdepartementet og Skattedirektoratet i forbindelse med utforming av departementets tildelingsbrev til etaten. I hovedsak vil de viktigste styringsparameterne for kommende år tilsvare dem som ble brukt to år tidligere, og tilsiktede resultater kommende år skal generelt være like gode som eller bedre enn oppnådde resultater to år tidligere.

Av proposisjonene framgår det for øvrig at etatens hovedoppgaver blant annet er å

- sikre skatte- og avgiftsprovenyet, blant annet kontrollere grunnlaget for oppgavene fra skatte- og avgiftspliktige og tredjeparter
- fastsette og kontrollere skatt på formue og inntekt, i tillegg til folketrygdavgifter
- forvalte regelverket, blant annet å informere og veilede publikum<sup>7</sup>

I tildelingsbrevene for årene 2007, 2008 og 2009 framgår det at skatteetatens formål er å sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av de direkte og indirekte skattene som Stortinget vedtar. Det framgår at skatteunndragelser og mangelfulle eller manglende innberetninger fra de skattepliktige på grunn av manglende kunnskap er en utfordring. Dette betyr dels innsats for å forbedre kvaliteten på de opplysningene som de skattepliktige og tredjemenn gir, dels at etatens

7) Dette punktet er bare angitt i budsjettproposisjonene for 2008 og 2009.

behandling skal fange opp mest mulig av de gjenstående feilene, og dels at bevisste unndragelser i siste eller tidligere års opplysningsgrunnlag skal avdekkes. Etatens innsats på dette området kan gi betydelige provenymessige og samfunnsmessige effekter.

### 3.2 Mål- og resultatstyring

Stortinget har gjennom bevilgningsreglementet<sup>8</sup> § 9 stilt krav til forvaltningen om mål- og resultatstyring som styringsform. I økonomireglementet for staten<sup>9</sup> er Stortingets forutsetninger videreført ved at det skal formuleres resultatkrav og rapporteres om resultater. Av økonomireglementet går det fram at hver virksomhet skal utarbeide en plan (årsplan/virksomhetsplan) for å nå de målene og gjennomføre de oppdragene som er fastsatt i tildelingsbrevet. Det skal også avgis rapport i henhold til fastsatte mål i samsvar med fastsatt framgangsmåte for resultatrapporteringen.

Ifølge økonomireglementet skal alle virksomheter ha systemer og rutiner med innebygget intern kontroll for blant annet å sikre at måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav, og at informasjon om resultater er pålitelig og nøyaktig.

### 3.3 Nærmere om mål og krav til kontroll av grunnlagsdata

Etter ligningsloven<sup>10</sup> kapittel 6 har en rekke instanser plikt til ukrevet å innberette opplysninger<sup>11</sup> om andre skattytere til skattemyndighetene. Av loven framgår det også at ligningsmyndighetene til enhver tid kan kontrollere dem som skal gi oppgaver eller opplysninger etter loven. Av lovens kapittel 10 følger det at den som ikke leverer oppgaver innen de fastsatte fristene eller unnlater å gi opplysninger innen fristen, kan ilegges et gebyr (dagbøter).

I forbindelse med målet om at skattene skal fastsettes riktig og til rett tid, står det blant annet i

8) Gjeldende fra 1. januar 2006.

9) Gjeldende fra 1. januar 2004.

10) Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980.

11) Dette er tredjepartsopplysninger, dvs. grunnlagsdata.

tildelingsbrevene for årene 2007–2009 at oppgavepliktige skal gi riktige og fullstendige opplysninger i rett tid. Etterlevelse av oppgaveplikten er av avgjørende betydning for skatteetatens mulighet til å oppnå riktig ligningsfastsettelse. Befolkningens og næringslivets kunnskaper om og holdninger til rettigheter og plikter i tilknytning til skatter og avgifter er derfor viktig for skatteetaten. Informasjonsarbeidet må målrettes og differensieres slik at etaten når ulike skattytergrupper med rett informasjon til rett tid og på riktig måte.

Styringsparametere for ordinær drift er at grunnlagsdata skal foreligge til rett tid og med god kvalitet, og at kontroll av grunnlagsdata skal skje til rett tid og i riktig omfang.

En av styringsparameterne for spesielle tiltak mv. gjelder aksjonærregisteret<sup>12</sup>. Det blir presisert at det fortsatt må arbeides for å forbedre datakvaliteten i registeret. En annen av de spesielle styringsparameterne omhandler de kommunale skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll. Det påpekes at betydningen av denne kontrollvirksomheten har økt etter innføringen av forhåndsutfylt selvangivelse, og det er svært viktig at kontrollen holdes på et tilfredsstillende kvalitativt og kvantitativt nivå.

Når det gjelder sent innkomne grunnlagsdata, framgår det av Skattedirektoratets kvalitetsmeldinger for inntektsårene 2006 og 2007<sup>13</sup> at Finansdepartementet overfor Skattedirektoratet har understreket at det er nødvendig at rutinene på dette området skjerpes, slik at skattytere ikke blir feilaktig beskattet på grunn av for sent innkomne oppgaver. Skattedirektoratet vil ut fra arbeidsmengden og disponible ressurser videreføre oppmykingen i kravene til gjennomgang og behandling av sent innkomne ligningsoppgaver som ble innført ved ligningen for inntektsåret 2005.

I kvalitetsmeldingene for inntektsårene 2006 og 2007 blir det presisert at alle sent innkomne oppgaver over utenbygdsboende (UB) og saldo- og renteoppgaver skal gjennomgås og behandles uansett beløpets størrelse. For alle andre oppgavetyper skal det prioriteres ut fra skattemessige konsekvenser og størrelsen på beløpet. Ifølge meldingene skal alle sent innkomne lønns- og

trekkoppgaver (LTO) gjennomgås og behandles uansett beløpets størrelse (både oppgaver med og uten skattetrekk). Som sent innkomne lønns- og trekkoppgaver regnes oppgaver som har kommet inn etter produksjonen av forhåndsutfylte selvangivelser (oppgaver som har kommet til systemet for datastøttet selvangivelsesbehandling (DSB) etter at åpningskjeden er kjørt), unntatt ordinær lønn, pensjon, sykepenger og sjømannsinntekt som er med i de landsdekkende obligatoriske kontrollene i ligningsarbeidet. For disse oppgavetyper regnes oppgaver som kommer etter kjøring av obligatoriske kontroller, som sent innkomne. Av kvalitetsmeldingen for inntektsåret 2008<sup>14</sup> framgår det at sent innkomne oppgaver over utenbygdsboende (UB-ansettelser), lønns- og trekkoppgaver og saldo- og renteoppgaver skal behandles uansett beløp. Andre typer sent innkomne grunnlagsdata skal behandles ut fra en ressursmessig prioritering i regionene.

I kvalitetsmeldingen for inntektsåret 2006 opplyser direktoratet at det på området grunnlagsdata og kontrolloppgaver skulle rettes oppmerksomhet mot oppgavepliktige av saldo- og renteoppgaver og automatiske kontrolloppgaver fra/til utland (AKU<sup>15</sup>).

I tillegg til de to ovennevnte punktene ble det i kvalitetsmeldingen for inntektsåret 2007 opplyst at det også ville rettes oppmerksomhet mot kontrolloppgaver for primærnæringen (KOP<sup>16</sup>).

Av meldingen for inntektsåret 2007 framgår det at aksjonærbeskatningen og arbeidet med å heve kvaliteten på aksjonærregisteret er en prioritert oppgave. Ifølge meldingen for 2008 skal skatte-regionene prioritere arbeidet med å rette opp feil i aksjonærregisteroppgaven. Det framgår også av meldingen for 2008 at det er etablert et faglig nettverk som består av deltakere fra regionene og Skattedirektoratet for å sikre kvaliteten i arbeidet med aksjonærregisteret.

Det framgår av kvalitetsmeldingen at det for ligningen av inntektsåret 2008 skulle rettes oppmerksomhet mot kontrolloppgaver for

12) Ikt-system som håndterer aksjer og grunnfondsbevis i skatteetaten.

13) *Krav til kvalitet og kvalitetstiltak under ordinær ligningsbehandling – forskuddspliktige og etterskuddspliktige skattytere – inntektsårene 2006 og 2007.* Meldingene er vedlegg til Skattedirektoratets disponeringsbrev til fylkesskattkontorene/regionene for 2007 og 2008.

14) *Kvalitetsmeldingen for inntektsåret 2008 – Krav til kvalitet og kvalitets-tiltak for ordinær ligningsbehandling av personlige og upersonlige skattytere.* Meldingen er vedlegg til Skattedirektoratets styringsbrev til skatteregionene for 2009.

15) Henholdsvis oppgaver over inntekts- og formuesforhold som skatteetaten mottar fra andre lands skattemyndigheter, og oppgaver sendt til andre land over inntekts- og formuesforhold i Norge som er utenfor norsk beskatningsrett.

16) Dette er oppgaver over omsetning som produsenter i primærnæringen har med ulike tredjemenn slik som grossister, meierier og slakterier mv. Kontrolloppgaver fra tredjemenn omfatter også statlige institusjoner som utbetaler tilskudd til produsenter i primærnæringen.

primærnæringen og automatiske kontroloppgaver fra/til utland.

### 3.4 Nærmere om mål og krav til ligning

I henhold til ligningsloven kapittel 8 avgjør ligningsmyndighetene hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysningene han eller hun har gitt, og de øvrige opplysninger som finnes. Hvis skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan ligningsmyndighetene endre, utelate eller føye til poster. De kan også endre skjønsmessige beløp som skattyteren har ført opp.

I tillegg til de kravene som er satt til forvaltningens saksbehandling i lover og forskrifter, gjelder enkelte uskrevne grunnleggende forvaltningsrettslige prinsipper. Et av disse prinsippene er likhetsprinsippet, dvs. at like saker skal behandles likt.<sup>17</sup>

Ifølge tildelingsbrevene for 2007–2009 er styringsparametere for ordinær drift at selvangivelser skal foreligge til rett tid og med god kvalitet, og at saksbehandlingen i ligningsarbeidet skal holde et fastsatt faglig nivå.

Kvalitetsmeldingen for det enkelte inntektsår inneholder krav til kvalitet og kvalitetstiltak for ordinær ligningsbehandling av lønnstakere og pensjonister, og næringsdrivende og selskaper. Dokumentet er vedlegg til disponeringsbrevet/styringsbrevet og utgjør en del av styringsdialogen mellom Skattedirektoratet og fylkesskattekontorene/regionene. Meldingen gir føringer for arbeidet med ordinær ligning og skal sikre at alle skattytere får et riktig skatteoppgjør.

I kvalitetsmeldingene for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 legger Skattedirektoratet til grunn at alle ligningskontorer/skattekontorer<sup>18</sup> skal gjennomføre de obligatoriske kvalitetskontrollene som er beskrevet. Behandlingen av tilfellene med utslag<sup>19</sup> fra de obligatoriske kontrollene skal være gjennomført før det gis klarsignal for skatteberegning og utlegg av ligningen, dvs. tidspunktet for offentliggjøring av resultatet av ligningen. For

inntektsårene 2007 og 2008 opplyses det i meldingene at enkelte kontroller kan gjennomføres etter utlegg av ligningen. Hvilke kontroller dette gjelder, framgår spesifikt av meldingene. Kravet til gjennomføring av de obligatoriske kontrolltiltakene omfatter alle personlige skattytere, både lønnstakere/pensjonister, personlig næringsdrivende og etterskuddspliktige skattytere, dvs. selskaper. Dette er nødvendig for å sikre en lik basiskvalitet på ligningen for hele landet.

Av meldingene for inntektsårene 2006 og 2007 framgår det også at Skattedirektoratet vil følge opp kvalitetskravene gjennom rapporteringer fra fylkesskattekontorene/regionene. Direktoratet ønsker bare å få rapportert avvik fra de kravene som framkommer av dokumentet. Her vises det også til ordningen med intern kontroll og kvalitets-sikring av arbeidet i etaten, samt risikovurderinger som skal utføres årlig. Det framgår også av meldingene for inntektsårene 2006 og 2007 at det skal gjennomføres stikkprøvekontroller for å sjekke at kontrollene etterleves. Ifølge kvalitetsmeldingen for inntektsåret 2008 anbefales regionene jevnlig å kvalitetssikre at resultatene av lignings- og kontrollarbeid registreres og rapporteres i henhold til rutineene i saksbehandlings-systemene for ligningsarbeidet.<sup>20</sup>

17) Se blant annet Hans Petter Graver (2002), *Alminnelig forvaltningsrett*, 2. utgave.

18) Etter omorganiseringen av skatteetaten fra 1. januar 2008 er ligningskontorene erstattet av skattekontorer.

19) Utslag innebærer at opplysninger i selvangivelsen til en skattyter gir treff ut fra fastsatte kriterier i de obligatoriske kontrollparametere som er lagt inn i saksbehandlingssystemene.

20) System for Ligning (SL) og Datastøttet SelvangivelsesBehandling (DSB).

## 4 Hvordan kontrolleres grunnlagsdataene?

Eksterne grunnlagsdata er opplysninger som skatteetaten mottar fra virksomheter som etter ligningsloven har plikt til å innberette opplysninger om andre skattytere til skattemyndighetene. Dette er for eksempel opplysninger fra banker, arbeidsgivere, forsikringsselskaper mv. Interne grunnlagsdata er opplysninger som skatteetaten allerede har fra tidligere selvangivelser og offentlige registre.

I tillegg til dette kommer kontrolloppgavene. Dette omfatter kontrolloppgaver for primærnæringen (KOP) og automatiske kontrolloppgaver til og fra utlandet (AKU). Kontrolloppgaver for primærnæringen sendes inn fra eksterne oppgavegivere innen jordbruk, skogbruk og fiske, for eksempel grossister, meierier, slakterier mv. Kontrolloppgaver for primærnæringen benyttes til kontroll av skattytere som driver med jordbruk, skogbruk og fiske. AKU benevnes også som utenlandske grunnlagsdata.

Grunnlagsdata og kontrolloppgaver danner grunnlag for forhåndsutfylt (preutfylt) selvangivelse (PSA) og er skatteetatens lignings- og kontroll-

grunnlag. Dette gjelder både for lønnstakere/pensjonister (PSA-ordningen) og næringsdrivende skattytere (PSAN-ordningen). Dataene mottas fra oppgavegiverne i perioden januar til oktober, hovedsakelig i perioden januar og februar før selvangivelsene produseres i begynnelsen av mars.

### 4.1 Eksterne grunnlagsdata og kontrolloppgaver – antall oppgaver og leverandører

Tabell 4.1 gir en oversikt over omfanget av eksterne grunnlagsdata for hvert av grunnlagsdataområdene og samlet for de tre inntektsårene 2006, 2007 og 2008.

For inntektsåret 2008 mottok Skattedirektoratet nesten 54,1 millioner grunnlagsdataoppgaver, noe som var en økning på over 1,7 millioner oppgaver (3,3 prosent) i forhold til inntektsåret 2007. For inntektsåret 2007 ble det mottatt omtrent 52,4 millioner oppgaver. Dette var nesten 2,9 millioner (5,8 prosent) flere oppgaver enn for inntektsåret 2006, da antall oppgaver var nesten 49,5 millioner. Det foreligger flest eksterne grunnlagsdata

Tabell 4.1 Eksterne grunnlagsdata – antall oppgaver for inntektsårene 2006–2008 (godkjente oppgaver ved årets slutt)

Grunnlagsdataområde	2006	2007	2008
Lønns- og trekkoppgaver	8 004 736	8 401 667	8 864 997
Saldo og rente	22 212 014	23 253 185	24 066 397
Verdipapirsentralen (VPS)	1 417 871	1 434 979	1 415 309
Boligselskap	462 541	491 724	497 059
Boligsameie	202 200	235 674	252 774
Livsforsikring	634 598	759 661	644 552
Skadeforsikring	45 413	49 424	57 508
Individuell pensjonsavtale (IPA)	338 463	273 198	264 144
Barnehager	337 481	354 051	369 816
Gaver og tilskudd	850 572	992 664	954 907
Underholdsbidrag	131 264	124 140	119 254
Skatteregnskap	435 612	426 771	454 248
Boligsparing for ungdom (BSU)	411 856	440 797	467 474
Kontrolloppgaver primærnæring (KOP)	524 084	398 320	362 112
Bilopplysninger	5 033 486	5 227 199	5 371 432
Aksje- og obligasjonsfond, beholdning	2 605 735	2 702 051	3 327 918
Aksje- og obligasjonsfond, realisasjon	5 827 383	6 788 410	6 591 199
<b>Sum</b>	<b>49 475 309</b>	<b>52 353 915</b>	<b>54 081 100</b>



**Tabell 4.2 Eksterne grunnlagsdata – antall aktive oppgavegivere/arbeidsgivere for inntektsårene 2006–2008**

Grunnlagsdataområde	2006	2007	2008
Lønns- og trekkoppgaver	210 778	214 508	213 364
Saldo og rente	1337	1285	1335
Verdipapirsentralen (VPS)	1	1	1
Boligselskap	7725	8201	8574
Boligsameie	4615	5652	6152
Livsforsikring	18	17	17
Skadeforsikring	51	54	58
Individuell pensjonsavtale (IPA)	143	119	121
Barnehager	2219	2462	2619
Gaver og tilskudd	416	458	454
Underholdsbidrag	1	1	1
Skatteregnskap	441	442	442
Boligsparing for ungdom (BSU)	136	136	136
Kontrolloppgaver primærnæring (KOP)	524	486	453
Bilopplysninger	1	1	1
Aksje- og obligasjonsfond (antall fond)	926	1262	1795
<b>Sum</b>	<b>229 332</b>	<b>235 085</b>	<b>235 523</b>

innen de to områdene lønns- og trekkoppgaver og saldo og renter. Av totalt antall mottatte oppgaver for inntektsåret 2008 var det nesten 24,1 millioner saldo- og renteoppgaver og 8,9 millioner lønns- og trekkoppgaver, noe som utgjør henholdsvis 45 og 16 prosent.

Generelt har antallet oppgaver økt innenfor de fleste av grunnlagsdataområdene i den aktuelle perioden, jf. tabell 4.1. Fra inntektsåret 2006 til inntektsåret 2007 var den relative økningen spesielt stor innen områdene boligsameieoppgaver og realisasjonsoppgaver for aksje- og obligasjonsfond, som begge økte med mellom 16 og 17 prosent. Livsforsikringsoppgaver økte med om lag 20 prosent. Fra inntektsåret 2007 til inntektsåret 2008 var den prosentvise økningen størst innen beholdningsoppgaver for aksje- og obligasjonsfond og skadeforsikringsoppgaver, som økte med henholdsvis 23 og 16 prosent.

For enkelte av grunnlagsdataområdene har antall oppgaver blitt redusert i løpet av perioden. Antall kontrolloppgaver for primærnæringene (KOP) har gått ned med nesten 31 prosent fra inntektsåret 2006 til inntektsåret 2008. For oppgaver innen individuell pensjonsavtale (IPA) ble det innlevert omtrent 22 prosent færre oppgaver, mens antallet underholdsbidragsoppgaver gikk ned med noe over 9 prosent. Den prosentvise nedgangen for antall KOP og IPA var særlig stor fra inntektsåret 2006 til 2007 og utgjorde henholdsvis 24 og 19 prosent. Ifølge Skattedirektoratet skyldes den

store reduksjonen i antall KOP fra inntektsåret 2006 til 2007 hovedsakelig at nulloppgaver innen tømmer, dvs. oppgaver uten omsetning, skulle fjernes for inntektsåret 2007. Dette førte til en reduksjon på 102 586 tømmeroppgaver.

Antall kontrolloppgaver til og fra utlandet (AKU) har økt i løpet av perioden. Omfanget av disse oppgavene framgår ikke av tabell 4.1. Ifølge skatteetatens årsrapporter for perioden mottok skatteetaten i 2009 om lag 337 000 kontrolloppgaver fra andre lands skattemyndigheter. Dette var omtrent en dobling fra 2008 da skatteetaten mottok 165 000 slike oppgaver. I 2007 ble det mottatt ca. 8 prosent flere oppgaver enn i 2008. Fra Norge ble det i 2009 sendt 190 000 oppgaver til andre lands skattemyndigheter, noe som var 4000 flere enn i 2008. I 2008 ble det sendt over dobbelt så mange oppgaver til utlandet som i 2007. De vanligste opplysningene gjelder aksjeutbytte, aksjebeholdning, renter og banksaldo.

Tabell 4.2 viser at antall aktive oppgavegivere/arbeidsgivere for eksterne grunnlagsdata for inntektsårene 2006–2008 har økt noe i løpet av perioden. For inntektsåret 2008 var det litt over 235 500 oppgavegivere som leverte eksterne grunnlagsdata til skatteetaten. Dette er drøyt 400 flere oppgavegivere enn for inntektsåret 2007 og i overkant av 6000 (ca. 2,7 prosent) flere enn for inntektsåret 2006. Antall oppgavegivere er klart størst innen området lønns- og trekkoppgaver,

og har i hele perioden utgjort vel 90 prosent av det totale antallet oppgavegivere.

Økningen av antall leverandører fra inntektsåret 2006 til 2007 var spesielt stor for boligsameieoppgaver. Antall oppgavegivere for boligsameier økte med 22,5 prosent. Ifølge Skattedirektoratet skyldes økningen nyoppføringer, det vil si nyetablerte sameier. Disse boligsameiene tilskrives av direktoratet etter avstemming mot nye sameier i Brønnøysundregistrene. I de tilfellene der det foreligger oppgaveplikt, blir sameiene registrert som oppgavepliktige i direktoratets oppgavegiverregister.

---

#### 4.2 Ikt-systemene for mottak, behandling og kontroll av grunnlagsdata

Grunnlagsdatasystemet (GLDS), som er skatteetatens mottaks- og kontrollsystem for grunnlagsdata, består av mange eldre enkeltsystemer. Systemene er fra slutten av 1980-tallet og begynnelsen av 1990-tallet. Hver av de 17 typene av grunnlagsdata har et eget system der det er etablert ulike kontrollkrav som er tilpasset den enkelte typen av grunnlagsdata. Systemet inneholder også skatteetatens oppgaveregister med oppdatert oversikt over alle pliktige oppgavegivere. Oppgaveregisteret danner grunnlag for skatteetatens oppfølging og identifisering av de oppgavepliktige. GLDS danner også grunnlaget for informasjonsutsendelse, tilskrivning, utsending av kvitteringer/feillister, purringer og sanksjonering av de oppgavepliktige.

Grunnlagsdatabasen (GLDB) er betegnelsen på databasen der kvalitetskontrollerte eksterne grunnlagsdata, inklusive KOP, og et utvalg av interne grunnlagsdata ligger samlet. Databasen forsyner selvangivelsen, skatteetatens datavarehus og det sentrale skatteregnskapet, og er også et oppslagssystem for fag- og kontrollansvarlige i skatteetaten og for skatteoppkreverne. I GLDB vises alle grunnlagsdata for en skattyter ved hjelp av ett oppslag, mens det i GLDS må gjøres ett oppslag for hver grunnlagsdatatype. På den annen side inneholder GLDS noe mer detaljinformasjon enn GLDB, spesielt om oppgavegiver. I GLDB er det også mulig å finne opplysninger om formuesgoder på tvers av fylkesgrenser.

Det er betydelige variasjoner mellom de enkelte systemene i GLDS med hensyn til hvilken funksjonalitet som er bygget inn. De fleste systemene har bare gjennomgått mindre endringer. Ifølge

skatteetatens overordnede risikovurdering for 2009 innebærer dette blant annet uhensiktsmessige og ressurskrevende manuelle arbeidsprosesser for avvikshåndtering og tilbakemelding til oppgavegivere ved feil og avvik. Skatteetaten har derfor satt i gang et eget prosjekt som skal se på forbedringsmuligheter kalt MAG (Modernisering av grunnlagsdata). Forprosjektet ble gjennomført i 2007, og det ble identifisert flere utviklingstiltak knyttet til grunnlagsdatasystemene.

Ifølge Skattedirektoratet arbeides det parallelt med to sentrale områder i tilknytning til MAG-prosjektet. Det ene er utviklingen av et nytt grunnlagsdatasystem (MAG 2). Innføring av MAG2 innebærer en lik plattform for alle grunnlagsdataene og gjør det samtidig enklere å legge inn nye grunnlagsdata. Det andre er et felles satsingsområde for perioden 2011–2014 som omfatter EUs sparedirektiv<sup>21</sup>, Edag<sup>22</sup> og innføring av MAG 2. Det er foreslått at innberetning av saldo og renter skal være pilot for MAG 2 parallelt med innføringen av EUs sparedirektiv. Dette vil da gjelde fra inntektsåret 2012, med innberetning etter EUs sparedirektiv fra 2013.

---

#### 4.3 Kan ordningen med grunnlagsdata utvides?

Det finnes opplysninger fra tredjeparter som kunne vært innberettet til skatteetaten som grunnlagsdata, men som hittil ikke har inngått i ordningen. I intervju gir enkelte av skatteregionene uttrykk for at flere tredjepartsopplysninger burde vært innberettet som grunnlagsdata for å bedre kvaliteten på ligningsarbeidet. Eksempler som blir nevnt i intervjuene, er utbetalinger knyttet til sosiale stønader, private barnehager og skolefritidsordninger (SFO), valutalån og strukturerte finansprodukter.

Skattedirektoratet opplyser at det i årene som kommer, vil arbeide for å få innberettet flere skattefrie utbetalinger, spesielt med tanke på bedre tallgrunnlag ved skjønnslikninger og annet kontrollarbeid. Opplysninger fra private barnehager, privateide SFO-er og parker/familiebarnehager skal ifølge direktoratet innberettes fra og med inntektsåret 2010. Det kom positive tilbakemeldinger fra aktørene under en høring høsten 2009.

21) EUs sparedirektiv omhandler automatisk utveksling av data om individers renteinntekter innen EØS-området.

22) Edag skal blant annet omfatte månedlig innrapportering av lønns- og trekkoppgaver, og enkelte felles systemløsninger med NAV.

Ifølge direktoratet skulle sosial stønad sendes inn via lønns- og trekkoppgavene allerede for inntektsåret 2009 (i januar 2010). Det er utarbeidet en forskrift om økonomisk sosialstønad skal gis på lønns- og trekkoppgaveblanketten i kode 926. I koden skal det gis opplysninger om beløp, type ytelse og tidsrommet (fra dato til dato) for ytelsen. Forskriften er gitt med hjemmel i ligningsloven § 6-13 nr. 3. Gevinst/tap (agio/disagio) ved valutalån og valutainnskudd er foreslått innberettet i forbindelse med etablering av nytt grunnlagsdatasystem (MAG 2) i 2012 eller 2013.

Skattedirektoratet opplyser også at moderniseringen av etatens grunnlagsdatasystem og forpliktelsene som innføring av sparedirektivet medfører, vil gi muligheter for økt innrapportering også av andre finansielle instrumenter. Verdipapirforetak rapporterer ikke selv, men de vil få dette på renteprodukter ved innføringen av sparedirektivet. Ut fra de signalene skatteetaten har mottatt, er det et ønske fra flere verdipapirforetak om å innrapportere slik informasjon. Ved et frivillig samarbeid, hovedsakelig med verdipapirforetakene, kan mer grunnlagsdata innrapporteres dersom området blir utredet nærmere. Ifølge direktoratet ønsker de fleste skattyterne at denne typen informasjon kommer forhåndsutfylt på selvangivelsen.

#### 4.4 Kontroll av eksterne grunnlagsdata

Grunnlagsdatakontroll er kontroll av oppgaver og oppgavegivere for å undersøke om leverte grunnlagsdata er korrekte og fullstendige. Grunnlagsdatakontroll skiller seg fra annen kontrollvirksomhet ved at den i noe mindre grad har avdekking som det primære siktemålet. Kontrollene kan variere fra en formell kontroll av innsendte oppgaver til en fullstendig eller begrenset materiell kontroll mot underliggende fakta i regnskapet. Informasjon og veiledning er også viktige virkemidler som brukes for å sikre kvaliteten på grunnlagsdataene.

##### 4.4.1 Skattedirektoratets kontroll av eksterne grunnlagsdata

Ifølge Skattedirektoratet er det fastsatt retningslinjer og instruksjoner med krav til leverandører/oppgavegivere for hvordan grunnlagsdata skal innberettes, og hvilke kanaler som skal brukes. Hvilke krav som stilles, avhenger av type grunnlagsdata. Dersom kravene ikke følges, anses oppgavene som ikke levert. Skatteetaten mottar grunnlagsdata gjennom tre innberetnings-

kanaler: leveranse på papirblanketter, maskinelle leveranser og leveranser via Altinn.

Innenfor de ulike grunnlagsdataområdene er det utarbeidet interne rutiner som inneholder instruksjoner og retningslinjer for hvordan kontrollen av eksterne grunnlagsdata i Skatteetatens it- og servicepartner (SITS) skal gjennomføres. Rutinene er spesialtilpasset til de ulike fagområdene innenfor grunnlagsdataene og blir revidert årlig slik at det blir tatt hensyn til eventuelle nye behov i kontrollarbeidet.

Kontrollene som SITS foretar av eksterne grunnlagsdata, omfatter maskinelle og manuelle kontroller. De maskinelle kontrollene knyttes til grunnlagsdatasystemet, mens de manuelle kontrollene gjennomføres av fagansvarlige og veiledningstjenesten for grunnlagsdata. Rutinene omhandler hovedsakelig de manuelle kontrollene, som er basert på de maskinelle kontrollene. Et eksempel på dette er rutinen for kontroll av grunnlagsdata for å hindre at svært store og feilaktige beløp havner på selvangivelsen til en enkelt skattyter.

Kontrollene gjennomføres i hele perioden for mottak av grunnlagsdata, det vil si fra januar fram til midten av oktober hvert år. For lønns- og trekkoppgaver er denne perioden noe lengre. De manuelle kontrollene er spesielt viktige i perioden fra januar til begynnelsen av mars når produksjonen av selvangivelsen settes i gang.

##### Maskinelle kontroller

Gjennom den maskinelle behandlingskontrollen blir oppgavene ifølge direktoratet kontrollert ut fra fastsatte behandlingsregler. Dette skjer ved overføring av data til grunnlagsdatasystemet (GLDS). Kontrollene kjøres uavhengig av innrapporteringskanal, det vil si at leveranser som er sendt inn på papir, maskinlesbart medium eller via Altinn, gjennomgår den samme kontrollen. Den maskinelle kontrollen kan deles i tre grupper:

- Leveranser som er feilfrie, jf. de maskinelle behandlingsrutinene. Kvitteringer for disse leveransene sendes fortløpende per post til oppgavegiver uten øvrige kommentarer.
- Leveranser med mindre alvorlige feil/avvik. Leveransen som sådan vil bli godkjent, mens enkeltoppgaver med feil i leveransen vil kunne få beløpsfelt nullstilt, eller ikke bli lest av systemet, for å redusere muligheten for at feil skal bli liggende i systemet. Øvrige feilfrie oppgaver i leveransen vil bli godkjent og

overført til grunnlagsdatasystemet (GLDS) og senere kopiert over til grunnlagsdatabasen (GLDB). Vanlige feil er dubletter (under en viss prosentandel av totalt antall oppgaver i leveransen), uidentifiserte oppgaver eller negative beløp i en ordinær leveranse.

- Leveranser med alvorlige feil. Disse leveransene stanses. Feil av denne typen er for eksempel ukjent/ugyldig oppgavegivernummer eller feil i recorden på maskinlesbart medium (det vil si at filen ikke er bygget opp i henhold til bestemte retningslinjer, og dette kan for eksempel resultere i en forskyvning eller lignende). Det vil framgå av kvitteringen at leveransen er stanset, og leverandør/oppgavegiver blir informert om at oppgavene inneholder så alvorlige feil at de anses som ikke levert, og at oppgavene må leveres på nytt.

Uidentifiserte oppgaver er oppgaver som nullstilles på grunn av ugyldig eller manglende fødselsnummer og/eller organisasjonsnummer. Oppgavegiver blir da tilskrevet og bedt om å identifisere de uidentifiserte oppgavene. Dersom en leveranse inneholder mer enn 10 prosent uidentifiserte ligningsoppgaver, stanses hele leveransen og oppgavegiver kontaktes.

De maskinelle kontrollene innebærer også at opplysningene blir kontrollert mot registre som skattemanntall, Brønnøysundregistrene, Folkeregisteret og gjeldende lønns- og trekkoppgavekoder. Formålet med kontrollene mot registrene er at ligningsbehandlingen og selvangivelsen skal være mest mulig korrekt med hensyn til identifisering av personer og foretak.

#### **Manuelle kontroller**

De manuelle kontrollene omfatter ifølge direktoratet hovedsakelig kontroll av kvitteringer og feillister, og oppslag i grunnlagsdatasystemet og TSO<sup>23</sup>. Disse kontrollene gjennomføres for å få ytterligere informasjon om eventuelle feil og mangler. I produksjonsperioden januar–mars blir kvitteringer for mottatte leveranser gjennomgått daglig ut fra kriteriene som er nevnt ovenfor. Kvitteringer for stansede leveranser gjennomgås alltid manuelt av den enkelte fagansvarlige. Dersom den første mottatte leveransen fra en oppgavegiver blir stanset, blir oppgavegiveren tilskrevet og gjort oppmerksom på at leveransen ikke kan benyttes, og at ny leveranse må sendes

23) TSO-lister er forenklede spørringer direkte mot grunnlagsdatabasen. Alle som har tilgang til databasen, kan kjøre disse spørringene. Spørringene viser resultater på lister som kan skrives ut og benyttes ved kontroll av innsendte ligningsoppgaver, som for eksempel ved oppfølging av stansede leveranser.

inn. Når det blir sendt ut standardbrev etter innberetningsfristen, får oppgavegiver sju dager til å sende inn ny leveranse.

Fra januar fram til produksjonen av selvangivelser følger fagansvarlig for de ulike grunnlagsdataområdene opp leveranser som har havnet på systemgenererte nummer (dette skjer når et ugyldig organisasjonsnummer er benyttet for oppgavegiver), oppgaver med ekstremt høye beløp og oppgavegivere som ikke har levert. Avhengig av tidsaspekt (nærhet til produksjon av selvangivelsene), hvor stor leverandøren/oppgavegiveren er, og type feil avgjør den enkelte fagansvarlige hvorvidt leveranser som er stanset, kan frigis, eller om oppgavegiver skal kontaktes.

Saksbehandling som er knyttet til produksjon er delvis basert på skjønnsvurderinger. Dette innebærer at direktoratet vurderer alvorlighetsgraden av feil/mangler ved de innrapporterte ligningsoppgavene og ser på omfanget av konsekvensene disse vil få for selvangivelsen når rekkefølgen for oppfølging av oppgavegivere prioriteres. Direktoratet prioriterer å behandle saker med stor alvorlighetsgrad / stort omfang for selvangivelsen først.

For lønns- og trekkoppgaver blir de manuelle kontrollene i Skatteetatens it- og servicepartner (SITS) hovedsakelig utført i en beredskapsperiode nær produksjonen av de forhåndutfylte selvangivelsene. Dette skyldes at det er skatteoppkreverne som ellers i året har kontroll- og oppfølgingsansvaret overfor arbeidsgivere.

Innenfor den manuelle behandlingsrutinen ligger også behandling og kontroll av innsendte oppgaver etter henvendelser fra leverandører/oppgavegivere. Ofte er dette oppslag i grunnlagsdatasystemet og veiledning for å bistå oppgavegiver i å få korrekte endringsoppgaver. Det er også løpende kontakt mellom skatteoppkreverne og SITS gjennom hele året.

#### **4.4.2 Skatteregionenes kontroll av eksterne grunnlagsdata**

I intervjuene med skatteregionene framkommer det at de i liten grad har utført kontroller av eksterne grunnlagsdata i perioden 2007–2009. Ifølge regionene er det først og fremst på lønnsområdet at det blir gjennomført kontroller, og dette ivaretas av de kommunale skatteoppkreverne gjennom den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Stedlig arbeidsgiverkontroll innebærer at skatteoppkreverne kontrollerer grunnlagsdata hos

arbeidsgivere (lønns- og trekkoppgaver). Det framgår av intervjuene at regionenes egne kontroller av grunnlagsdata hovedsakelig gjennomføres ved den ordinære ligningsbehandlingen. To av regionene opplyser at skatteetaten i regionen til en viss grad også kontrollerer lønns- og trekkoppgaver, men da i forbindelse med andre kontroller som for eksempel regnskapskontroller (bokettersyn). To av de andre regionene opplyser at de hadde gjennomført kontroller på området saldo og renter.

I intervjuene gir regionene uttrykk for at kvaliteten på de eksterne grunnlagsdataene generelt vurderes som god. Problemområdene som framheves, er sent innkomne grunnlagsdata og uidentifiserte oppgaver innen saldo og renter. Etter regionenes mening kan sterkere satsing på informasjon og veiledning overfor oppgavegiverne og flere kontroller bidra til å forbedre kvaliteten på eksterne grunnlagsdata. Det blir også pekt på som viktig at sanksjonsmulighetene utnyttes overfor leverandører som ikke oppfyller sine plikter når det gjelder innlevering av grunnlagsdata.

Av Skattedirektoratets årsrapport for 2008 framgår det at det er ønskelig at etaten skal gjennomføre flere grunnlagsdatakontroller, og at direktoratet i 2009 ville legge til rette for å utvikle metodikk og gjennomføre opplæring i regionene. I intervjuene kommer det fram at regionene ikke var kjent med direktoratets ønske på dette området.

#### **4.4.3 Styring og oppfølging av arbeidet med grunnlagsdata**

Skattedirektoratet opplyser at det pågår et prosjekt der man forsøker å analysere årsakene til den lave aktiviteten på kontroll av grunnlagsdata i skatte-regionene. Ifølge direktoratet var det ennå for tidlig å trekke noen konklusjoner av dette arbeidet, men ressursprioritering og kompetanse syntes å være sentrale stikkord. Prosjektet har i første omgang valgt å rette oppmerksomhet mot alle tredjemannsopplysninger bortsett fra lønnsområdet, men i styringsbrevet for 2010 står det også at regionene skal velge ut to risikoområder innenfor lønn som skal følges opp i samarbeid med skatteoppkreverne. Direktoratet forventer at regionene er i dialog med de kommunene som er spesielt svake på kontrollområdet.

Ifølge Skattedirektoratet må regionene gjennomføre nødvendige kompetansetiltak både overfor egne tilsatte og skatteoppkreverkontorene. For øvrige grunnlagsdata vil direktoratet involvere regionene i det videre arbeidet for å finne

løsninger på hvordan grunnlagsdatakontrollen kan styrkes. Skattedirektoratet ville derfor i løpet av første kvartal 2010 avholde møter med skatte-regionene for å diskutere hvilke områder det er viktig å ta tak i. De mest aktuelle kontrollområdene er trolig utland, primærnæring/fisk og finans. Direktoratet opplyser også at det foreløpig ikke er planer om å fastsette konkrete resultatkrav til regionene for grunnlagsdatakontrollen, siden dette vil være et ressurs spørsmål.

Finansdepartementet mener at skatteetatens kontroll av kvaliteten på eksterne grunnlagsdata generelt er god, og viser blant annet til undersøkelser etaten har gjennomført der det framgår at de eksterne grunnlagsdataene gjennomgående har meget god kvalitet. Ifølge departementet påvirker et slikt utgangspunkt etatens prioriteringer av ressursbruk mellom ulike kontrolltyper og -områder. Departementet gir uttrykk for at det likevel er ønskelig at etaten i noe større grad gjennomfører kontroller av eksterne grunnlagsdata der kvaliteten kan heves. Departementet legger for øvrig til grunn at direktoratet jevnlig vurderer kvaliteten på eksterne grunnlagsdata, og viser i forbindelse med dette til det forannevnte prosjektet som vil fortsette ut 2011.

Departementet viser til at risikoen for manglende kvalitet på grunnlagsdata ble vurdert som middels høy i etatens risikovurderinger for 2010 (mellom liten og noe sannsynlighet for merkbare negative konsekvenser). Videre ba departementet i tildelingsbrevet for 2010 om at direktoratet angir status for og virkning av risikoreducerende tiltak, blant annet knyttet til risikofaktoren ved resultatrapporteringen.

Departementet opplyser at det er om lag 60 fastsatte styringsparametere i styringsdialogen med Skattedirektoratet. Seks av disse omhandler egenskaper ved grunnlagsdataene. De seks parameterne danner ifølge departementet vanligvis utgangspunkt for en bredere diskusjon, blant annet basert på etatens interne styringssystemer. Finansdepartementet har så langt vurdert styringsgrunnlaget på dette området som tilstrekkelig.

Finansdepartementet opplyser at skatteetatens nye strategier gir et forsterket grunnlag for å sikre tilfredsstillende kvalitet på grunnlagsdata. Strategien "I forkant" vil kunne medføre en gradvis endring i prioriteringer og ressursbruk. I denne sammenheng peker departementet på at det er viktig å se betydningen av variert virkemiddelbruk overfor oppgavegiverne, og at

**Tabell 4.3 Eksterne grunnlagsdata – antall uidentifiserte oppgaver for inntektsårene 2006–2008**

Grunnlagsdataområde	2006	2007	2008
Lønns- og trekkoppgaver	44 936	51 110	37 857
Saldo og rente	142 679	142 158	122 595
Verdipapirsentralen (VPS)	60 132	63 630	64 332
Boligselskap	2236	1879	1975
Boligsameie	2803	3680	3118
Livsforsikring	1671	2203	1612
Skadeforsikring	1417	1510	1710
Individuell pensjonsavtale (IPA)	197	184	101
Barnehager	1018	1238	1001
Gaver og tilskudd	1497	2589	1705
Underholdsbidrag	2942	2502	2391
Skatteregnskap	50	10	1
Boligsparing for ungdom (BSU)	0	0	0
Aksje- og obligasjonsfond	7744	20 622	26 933
<b>Sum</b>	<b>269 322</b>	<b>293 315</b>	<b>265 331</b>

omfanget av etterkontroll må avpasses i forhold til bruken av andre virkemidler, som for eksempel informasjon og veiledning.

#### 4.4.4 Nærmere om uidentifiserte oppgaver

For de fleste grunnlagsdataområdene blir det hvert år levert inn oppgaver som ikke kan identifiseres. Uidentifiserte oppgaver er oppgaver med ugyldig eller manglende person- og/eller organisasjonsnummer. Tabell 4.3 viser at det er på området saldo og rente at antall uidentifiserte oppgaver er størst. For inntektsårene 2006–2008 har saldo- og renteoppgaver utgjort om lag halvparten av de uidentifiserte oppgavene. Lønns- og trekkoppgaver, oppgaver fra Verdipapirsentralen og oppgaver over aksje- og obligasjonsfond utgjorde til sammen det meste av de resterende uidentifiserte oppgavene. Av tabellen framgår det også at det totale antallet uidentifiserte oppgaver økte noe fra inntektsåret 2006 til inntektsåret 2007, og at dette hovedsakelig gjaldt områdene aksje- og obligasjonsfond og lønns- og trekkoppgaver. Fra inntektsåret 2007 til inntektsåret 2008 ble det totale antallet uidentifiserte oppgaver redusert. Nedgangen var størst for saldo- og renteoppgaver og lønns- og trekkoppgaver. Antall uidentifiserte saldo- og renteoppgaver ble redusert, fra noe over 142 000 for inntektsårene 2006 og 2007 til drøyt 122 000 for inntektsåret 2008.

I intervjuene med skatteregionene framkommer det at de i liten grad har fulgt opp og identifisert uidentifiserte saldo- og renteoppgaver. Arbeidet

med å identifisere de aktuelle oppgavene har ikke vært prioritert av tids- og ressursmessige årsaker.

Som nevnt tidligere under punkt 4.4.2 er det to av regionene som opplyser at de hadde gjennomført grunnlagsdatakontroller på området saldo og renter. Ifølge den ene av de to regionene gjaldt dette kontroller mot åtte banker i 2008 som var spesielt rettet mot uidentifiserte oppgaver. Denne regionen opplyser at mange av de uidentifiserte oppgavene gjelder lag og foreninger der det er lite å hente, siden disse i hovedsak ikke er skattepliktige. Den andre av de to regionene hadde gjennomført kontroll overfor én bank i 2009, mens lignende kontroller hadde blitt utført overfor to banker i 2008.

Flere av skatteregionene mener at ansvaret for å følge opp de uidentifiserte oppgavene burde legges til direktoratet. Dette blir begrunnet med at dersom en oppgave blir rettet opp lokalt i forbindelse med ligningen, vil problemet komme tilbake året etter. Regionene må da gjøre dette arbeidet hvert år hvis ikke bankene blir pålagt å rette opp de uidentifiserte kontiene. Det blir pekt på at det er Skattedirektoratet som har muligheten til å sikre vedvarende kvalitet på de uidentifiserte oppgavene innen saldo og renter.

Ifølge Finansdepartementet har Skattedirektoratet i 2009 prioritert arbeidet med å redusere antall uidentifiserte saldo- og renteoppgaver. Departementet framhever at direktoratet vil følge opp dette arbeidet i 2010. Direktoratet opplyser at

arbeidsoppgavene knyttet til uidentifiserte konti fra 2010 skal utføres på sentralt hold, og ikke i regionene som praksisen har vært fram til nå. Det er også gjennomført dialogmøte med de bankene som har hatt størst volum av uidentifiserte oppgaver. Det har kommet tiltakslistene fra disse bankene som blir fulgt opp løpende i forbindelse med testleveranser. Ifølge direktoratet har bankene tatt tak i problemene. Dette gjelder både identifisering av eksisterende konti og å gjøre det vanskelig å opprette konti uten tilfredsstillende identifisering. Bankene har også avstemt lister med uidentifiserte konti mot avdøde personer og opphørte selskaper.

Skattedirektoratet avholdt i november 2009 et dialogmøte med hoveddataleverandøren der også Toll- og avgiftsdirektoratet deltok. Tema var blant annet valutaregisteret. Videre har direktoratet innkalt Toll- og avgiftsdirektoratet til et samarbeidsmøte for å utveksle erfaringer og status knyttet til fiktive/konstruerte kundenumre i banker og finansinstitusjoner. Direktoratet har for øvrig årlig møte med bankene om kvalitet på saldo- og renteoppgaver.

#### **4.4.5 Nærmere om sent innkomne grunnlagsdata**

Som sent innkomne oppgaver regnes oppgaver som har kommet inn etter produksjon av selv-angivelsene, unntatt oppgaver som gjelder ordinær lønn, pensjon, sykepenger og sjømannsinntekt som er med i de obligatoriske kontrollene. For disse oppgavene regnes oppgaver som har kommet inn etter kjøring av de obligatoriske kontrollene, som sent innkomne. I kvalitetsmeldingen for inntektsårene 2006–2008 framgår det blant annet at alle sent innkomne lønns- og trekkoppgaver og saldo- og renteoppgaver skal gjennomgås og behandles uansett beløpets størrelse, mens andre typer sent innkomne grunnlagsdata skal prioriteres ut fra tilgjengelige ressurser.

Andelen for sent innleverte oppgaver varierer fra år til år. Av Skattedirektoratets årsrapport for 2009 framgår det at andelen for sent leverte oppgaver var 0,83 prosent for inntektsåret 2008, noe som utgjorde nesten 450 000 oppgaver. De tilsvarende andelene for inntektsårene 2006 og 2007 var 1,02 prosent og 2,21 prosent, og dette utgjorde henholdsvis noe over 500 000 og 1 150 000 oppgaver for disse inntektsårene.

I intervju opplyser flere av skatteregionene at det særlig er lønns- og trekkoppgaver som blir levert for sent. Det blir videre gitt uttrykk for at arbeidet med å følge opp disse er ressurskrevende. En av

regionene framhever omfanget av ufullstendige og for sent innleverte lønns- og trekkoppgaver som et problem for kvaliteten på ligningen. Gjennom intervjuene kommer det også fram at det er noe ulik praksis mellom regionene for hvordan de sent innkomne oppgavene blir fulgt opp, blant annet brukes det ulike beløpsgrenser.

Skattedirektoratet opplyser at det er kjent med at skatteregionene av ressursmessige årsaker har nedprioritert sent innkomne grunnlagsdata utover lønns- og trekkoppgaver og saldo- og renteoppgaver. Ad hoc-oppgaver som er pålagt av direktoratet eller av regionen selv, blir prioritert først. Direktoratet har vært enig i denne prioriteringen.

Ifølge direktoratet er det lite heldig at skattekontorene nedprioriterer sent innkomne lønns- og trekkoppgaver, spesielt i de tilfellene der arbeidsgiver har foretatt forskuddstrekk. Forskuddstrekket er godskrevet hos skatteoppkrever, men lønnen er ikke tatt med i grunnlaget for beregning av skatt. Dette kan feilaktig resultere i skatt til gode som blir utbetalt. Direktoratet har presisert overfor skattekontorene at disse sakene skal følges opp.

Etter direktoratets syn er det svært viktig å intensivere arbeidet med å få oppgavegiverne til å levere oppgaver i rett tid, for at etterarbeidet skal bli minst mulig for regionene. Det er derfor viktig at preventivt arbeid i form av både skriftlig informasjon og møtevirksomhet med oppgavegivere blir tilstrekkelig prioritert de neste årene. På saldo- og renteområdet følges oppgavegiverne nøye opp, og det er bare et fåtall oppgavegivere som leverer disse for sent.

#### **4.4.6 Skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll**

Materielle (substansielle) grunnlagsdatakontroller på lønnsområdet blir hovedsakelig utført av de kommunale skatteoppkreverne gjennom den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Formålet med arbeidsgiverkontrollen er å se til at skattetrekk og arbeidsgiveravgift blir korrekt beregnet, innbetalt og innberettet i samsvar med de gjeldende bestemmelsene. Arbeidsgiverkontrollen skal utøves av skatteoppkreveren gjennom stedlig kontroll, kontormessig kontroll og ved informasjons- og veiledningsvirksomhet. Skatteoppkrevernes kontormessige kontroll innebærer blant annet kontroll med at arbeidsgiverne sender inn korrekte oppgaver til rett tid og avstemmer innbetalingene mot disse. Med stedlig kontroll menes en gjennomgang av arbeidsgivers regnskaper med tilhørende bilag.

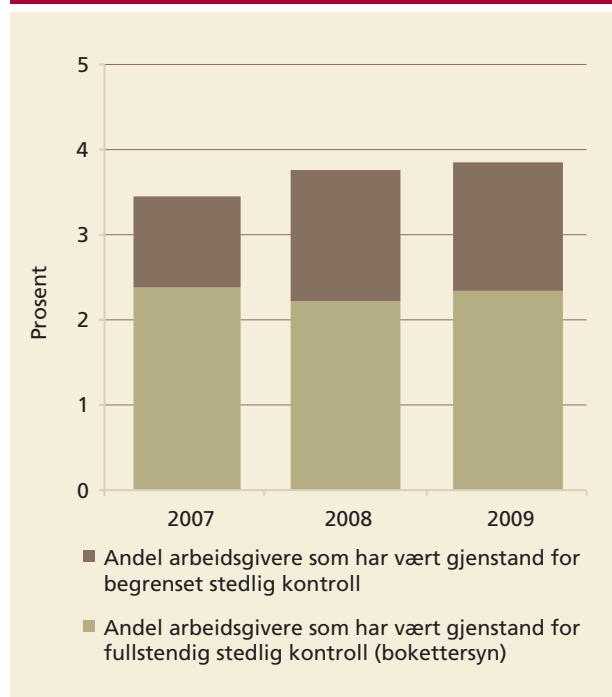
Totalt antall stedlige kontroller som ble utført av de kommunale skatteoppkreverne i årene 2007–2009, var henholdsvis 6778, 7347 og 7359. Av Skattedirektoratets nøkkeltallsfiler for 2007 framgår det at skatteetaten ved fylkesskatekontorene og ligningskontorene kontrollerte til sammen 359 leverandører av lønns- og trekkoppgaver i 2007. Det finnes ikke tilsvarende statistikk for skatteregionene for 2008 og 2009.

Skattedirektoratet innførte resultatkrav for arbeidsgiverkontrollen fra og med 2000. Dette gjaldt også for den stedlige kontrollvirksomheten. En av resultatindikatorerne gjelder frekvens for den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Indikatoren viser hvor stor andel av leverandører av lønns- og trekkoppgaver<sup>24</sup> der det har vært fullstendig eller begrenset<sup>25</sup> stedlig kontroll. Indikatoren viser også indirekte hvilken sannsynlighet det er for at en arbeidsgiver får sine regnskaper kontrollert. Landskravet for denne indikatoren har i flere år, også for årene 2007–2009, vært at skatteoppkrevernes stedlige kontrollvirksomhet skal oppnå en dekningsgrad på 5 prosent årlig samlet sett for de fullstendige og begrensede kontrollene. Av Skattedirektoratets styringsdokumenter for perioden framgår det at det er ønskelig med en relativt høy andel fullstendige kontroller, og at en hensiktsmessig fordeling mellom fullstendige og begrensede kontroller bør være henholdsvis 3,75 prosent og 1,25 prosent.

Figur 4.1 viser landsresultatet for andelen arbeidsgivere som har blitt kontrollert av skatteoppkreverne gjennom stedlige arbeidsgiverkontroller for årene 2007–2009. For landet som helhet har det vært en økning i kontrolldekningen i løpet av perioden, men resultatkravet om 5 prosent kontrolldekning ble ikke nådd noen av de tre årene. I 2009 var andelen kontrollerte arbeidsgivere 3,9 prosent, mens andelen i 2007 og 2008 var henholdsvis 3,5 prosent og 3,8 prosent.

Forholdet mellom fullstendige og begrensede stedlige arbeidsgiverkontroller for hvert år framkommer også av figur 4.1. Andelen arbeidsgivere som var gjenstand for fullstendige kontroller i 2009, var omtrent 2,4 prosent på landsbasis, mens andelen som var gjenstand for begrensede kontroller, var om lag 1,5 prosent. I 2008 var andelen fullstendige kontroller 2,2 prosent, mens andelen begrensede kontroller var i underkant av

Figur 4.1 Andel arbeidsgivere som har vært gjenstand for stedlige arbeidsgiverkontroller på landsbasis



1,6 prosent. Tilsvarende tall for 2007 var 2,4 og 1,1 prosent.

Et resultat av skatteoppkrevernes kontrollvirksomhet er hvilke beløp som avdekkes og innrapporteres til ligningsmyndighetene. Skatteoppkreverne fremmer forslag til både endring av grunnlag for arbeidsgiveravgift og endring av inntekt for aktuelle skattytere i sine kontrollrapporter til skattekontorene. Egenrettinger som arbeidsgiverne selv foretar etter at det gjennom de stedlige kontrollene har blitt påvist feil i tidligere innberetninger, er inkludert i statistikken for avdekket beløp.

Figur 4.2 viser at det har vært en økning i løpet av perioden 2007–2009 når det gjelder skatteoppkrevernes forslag til endring av grunnlag for arbeidsgiveravgift for landet totalt. I 2009 medførte skatteoppkrevernes stedlige kontrollvirksomhet at det på landsbasis ble innrapportert 1476 mill. kroner i endringsforslag på grunnlag for arbeidsgiveravgift. Tilsvarende tall for 2007 og 2008 var henholdsvis 911 og 1107 mill. kroner.

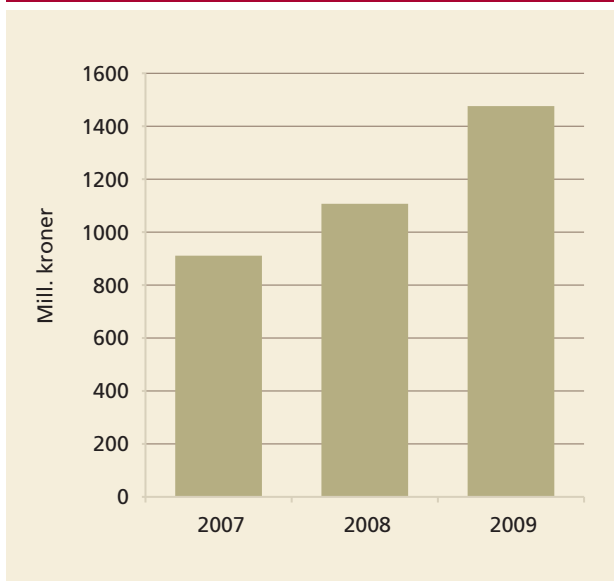
I disponeringsbrevet for 2008 til skatteregionene ga direktoratet blant annet uttrykk for at det var ønskelig at det skulle utføres flere grunnlagsdatakontroller innenfor lønnsområdet, spesielt i kommuner der det har vært lite kontroll fra skatteoppkreverne. I intervjuene med regionene fram-

24) I rapporten er også betegnelsen arbeidsgivere benyttet i betydningen leverandører av lønns- og trekkoppgaver.

25) Gjennomgang av en begrenset del av arbeidsgiverens lønnsregnskap.



**Figur 4.2 Avdekket for lite innberettet grunnlag for arbeidsgiveravgift på landsbasis**



kommer det at skatteetaten selv i liten grad har utført slike kontroller i kommuner med lav kontrollaktivitet fra skatteoppkrevernes side. Det blir vist til at kontroll av lønns- og trekkoppgaver er en oppgave som forutsettes løst av skatteoppkreverne gjennom arbeidsgiverkontrollen. Flere av regionene peker på at deres oppgave i denne forbindelsen er å følge opp skatteoppkreverne blant annet gjennom samarbeid, kvalitetssikring av kontrollrapporter og kompetansetiltak i form av kurs og samlinger.

Skattedirektoratet gir uttrykk for at det ikke er fornøyd med oppnådde resultater for arbeidsgiverkontrollen når det gjelder omfang og kvalitet. Dette gjelder både for fastsatte krav og utviklingen de siste årene. Det blir opplyst at skatteregionene er i dialog med de kommunene som er spesielt svake på kontrollområdet, men ifølge direktoratet mangler skatteetaten adekvate virkemidler hvis kommunene ikke vil prioritere denne oppgaven. For 2010 skal regionene etablere samarbeid med skatteoppkreverne innenfor minst to risikoområder, og de skal også ha dialog med de kommunene som er spesielt svake på kontrollområdet.

Ifølge Skattedirektoratets årsrapport for 2009 var det 60 kommuner der det ikke ble gjennomført stedlige kontroller i 2009. For 2008 og 2007 var antallet henholdsvis 57 og 60. Mange av kommunene som ikke gjennomfører arbeidsgiverkontroller, er ifølge direktoratet små og har få private arbeidsgivere. Skattedirektoratet vil fortsatt rette oppmerksomhet mot området og

blant annet legge til rette for bedret samarbeid og dialog med kommunene. Erfaring viser at der det er etablert fellesordninger for arbeidsgiverkontrollen mellom flere kommuner, har det vært mulig å øke kontrolldekningen også i kommuner som normalt ikke har hatt ressurser eller kompetanse til denne type kontrollvirksomhet. Direktoratet vil derfor bidra til og spille en aktiv rolle for at slike samarbeidsmodeller innføres flere steder. For øvrig mener direktoratet at reorganiseringen av skatteetaten (ROS) gjør etaten bedre i stand til å følge opp disse utfordringene.

Finansdepartementet gir også uttrykk for at de kommunale skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll bør bli bedre, og at dette er en utfordring for skatteetaten som faglig ansvarlig. Departementet framhever dessuten at skillet mellom kommunenes administrative og statens faglige ansvar på dette området byr på spesielle utfordringer.

Etter Skattedirektoratets vurdering er det viktig å heve kompetansen hos en del skatteoppkrevere. Etaten har derfor satt i gang flere tiltak, blant annet kurs i rapportskriving m.m. På litt lengre sikt vil utviklingen av et hjelpesystem for kontrollarbeid bidra til forenkling og økt kvalitet i kontrollarbeidet. Prosjektet ble påbegynt i 2009, og hjelpesystemet utvikles for bruk både i skatteetaten og av skatteoppkreverne. Det er nedsatt en arbeidsgruppe med deltakere fra skatteetaten og skatteoppkreverne som blant annet vil konsentrere seg om felles rapportmal for skatteoppkreverne.

Ifølge Skattedirektoratet foreligger det ingen planer om å pålegge skatteregionene å gjennomføre egne grunnlagsdatakontroller på lønnsområdet i kommuner med få eller ingen kontroller fra skatteoppkrevernes side. Dersom regionene tar over arbeid for skatteoppkreverne, vil det ifølge direktoratet kunne bli utført færre kontroller fra skatteoppkrevernes side. Skattedirektoratet mener at løsningen ligger i økt interkommunalt samarbeid.

#### 4.5 Aksjonærregisteret

Aksjonærregisteret er utviklet for å håndtere skattyternes aksjer og grunnfondsbevis under aksjonærmodellen.<sup>26</sup> Alle norske aksjeselskaper skal levere inn opplysninger til aksjonærregisteret. Aksjonærene får deretter oppgaver fra registeret

26) Aksjonærmodellen er et skatterettslig begrep om gjeldende modell for beskatning av aksjeutbytte og aksjevinster for personlige aksjonærer i Norge.

basert på disse opplysningene. Oppgavene fra aksjonærregisteret er ment å være til hjelp for aksjonærer ved utfylling av selvangivelsen når det gjelder aksjeformue og eventuelt aksjeutbytte og gevinst/tap ved salg av aksjer.

Aksjonærregisteret ble i 2003 opprinnelig bygget som et informasjonssystem som skulle hjelpe aksjonærene til å holde rede på RISK<sup>27</sup>-beløp og være til hjelp ved beregning av gevinst eller tap ved salg av aksjer. Aksjonærregisteret gjennomgikk store endringer i forbindelse med skattereforment i 2006 der blant annet aksjonærmodellen ble innført. Aksjonærregisteret skulle avhjelpe kompleksiteten i det nye regelverket.

2007 var det første året med ordinær produksjon i aksjonærregisteret etter at aksjonærmodellen ble innført med virkning for inntektsåret 2006. Produksjonen avdekket betydelige svakheter, blant annet når det gjaldt feil i innrapporterte data fra selskapene og funksjonelle feil og mangler ved selve systemet. Skatteetaten mottok blant annet 13 500 klager på fastsatte inngangsverdier. Det har blitt gjennomført mange tiltak for å forbedre kvaliteten i aksjonærregisteret, blant annet ble det sendt ut 540 000 brev til aksjonærer om fastsatt kostpris i forbindelse med høstutlegget i 2007. I etterkant har det blitt arbeidet ytterligere med å avdekke systemsvakheter i registeret, systematisering av kjente feil og mangler, og med å forbedre rutiner ved innlesing og kontroll av data fra aksjeselskapene.

I intervjuene med skatteregionene blir det framholdt at kvaliteten på dataene i aksjonærregisteret har blitt bedre, men at det fortsatt er enkelte svakheter med registeret, og at håndteringen stiller store krav til kompetanse og ressurser. Svakheterne gjelder både komplisert regelverk på området og enkelte svakheter ved selve systemet. Regionene opplyser at det i praksis nesten er umulig å rette opp feil som går langt tilbake i tid, blant annet fordi det oppstår nye følgefeil. Når det gjelder systemsvakheter, blir det i intervjuene pekt på at systemet har problemer med å håndtere aksjesplitt/aksjespleis<sup>28</sup>, fusjon/fisjon og å behandle andeler av aksjer (for eksempel en arvet aksje som er fordelt på flere arvinger).

Ifølge Skattedirektoratet ble det våren 2009 ferdigstilt en rapport fra direktoratets internrevisjon om aksjonærregisteret. Formålet med revisjonen var

å få en status på aksjonærregisterets kvalitet per sommer/høst 2008 med henblikk på videre forbedring.

Direktoratet opplyser at arbeidet med aksjonærregisteret i stor grad har fulgt forbedringstiltakene i 2009, og at arbeidet med oppfølgingen vil fortsette i 2010. Aksjonærregisteret har ifølge direktoratet en svært komplisert forretningslogikk og håndterer stadig større mengder data, og det vil derfor være nødvendig med en løpende evaluering av forbedringstiltak også ut over denne perioden.

Når det gjelder de påpekte systemsvakheterne i aksjonærregisteret som framkommer i intervjuene med skatteregionene, gir direktoratet uttrykk for at dette ikke er i samsvar med deres egne erfaringer og undersøkelser, med unntak av typetilfeller av aksjespleis. Arbeidet med aksjespleis har ifølge direktoratet foregått i lengre tid, og problemet syntes å la seg løse før utsending av aksjeoppgaver til aksjonærene for inntektsåret 2009. Problemene med fusjon/fisjon skal i hovedsak være utbedret, og problemet det siste året knyttes først og fremst til innrapporteringsfeil.

Skattedirektoratets erfaring er at ligningen av aksjer eid i sameie (typisk aksjeklubber) ikke byr på store praktiske problemer, verken for skatteetaten eller for skattyterne. Antall aksjeklubber antas å være begrenset. Aksjer i sameie forutsettes innrapportert i samsvar med hovedprinsippet i aksjeloven § 4-3, der det forutsettes at en aksjeeier står ansvarlig. Så lenge sameiet står registrert på en ansvarlig person, vil aksjonærregisteret vise alle skattepliktige inntekter sameiet har. Disse må fordeles på sameierne og føres inn i de respektive sameiernes selvangivelse. Aksjonærregisteret er ikke konstruert for å håndtere mindre enn én aksje. Direktoratet antar at det vil koste betydelig tid og ressurser dersom systemet skal håndtere dette. Direktoratet mener at dette ikke har tilstrekkelig nytteverdi i forhold til andre utfordringer med aksjonærregisteret, og har derfor ikke prioritert dette.

#### 4.6 Interne grunnlagsdata

Når det gjelder rutiner og praksis for innhenting og kvalitetssikring av interne grunnlagsdata, opplyser Skattedirektoratet at det forut for klarsignal til produksjon av selvangivelsen overføres interne grunnlagsdata (eksempelvis båtverdi, ligningsverdi

27) Regulering av inngangsverdi med skattlagt kapital.

28) Fordeling av aksjekapitalen på et større (splitt) eller mindre (spleis) antall aksjer.

my.) fra DSB<sup>29</sup> til grunnlagsdatabasen (GLDB). Eventuelle feil i overføringen kan avdekkes i testkjøringer som skatteetaten gjennomfører i slutten av februar. Øvrige kontroller av interne grunnlagsdata foretas ellers i forutliggende systemer.

Gjennom intervjuer med skatteregionene framkommer det opplysninger om at kvaliteten på de interne grunnlagsdataene ikke var tilfredsstillende. Regionene trekker i denne sammenhengen særlig fram eiendom, bil og båt. For eiendom blir særlig manglende oversikt over faktisk eierskap og varierende praksis for fastsettelse av ligningsverdier trukket fram, blant annet ulike prosentsetser og verdier basert på kvadratmeter. For bil blir det påpekt at verdien ikke blir overført til Statens vegvesen ved registrering. Der skattyter selv ikke påfører bilens verdi, framkommer det av intervjuene med regionene at det er noe ulik praksis for fastsettelse av verdien. En av regionene benytter et fast beløp for alle biler. For båter ble både eierskap og verdsettelse framhevet som problematisk.

#### **Fast eiendom**

Skattedirektoratet opplyser at det er klar over at regionene (kommunene) bruker ulike metoder for å fastsette ligningsverdien på fast eiendom, men har ikke gitt sentrale føringer om hvilken metode som skal benyttes.

Både Finansdepartementet og Skattedirektoratet er kjent med at opplysningene i det lokale eiendomsregistret (ERG) har noe varierende kvalitet fra kommune til kommune, men regner med at kvaliteten vil bli betydelig bedre i løpet av 2010 da et nytt og landsdekkende eiendomsregister (SERG) etableres. Det nye registeret vil også legge bedre til rette for kontrollarbeid innen eiendom.

Departementet og direktoratet opplyser også at de er kjent med at ligningsverdiene på boligeiendommer varierer sterkt. Fra og med inntektsåret 2010 vil det bli satt i gang nytaksering av alle boligeiendommer i landet. Regelverket for verdsettelse av boliger er endret, og verdien skal fastsettes ved at det gjennomføres en verdsettelse basert på type, alder, areal og beliggenhet. Det vil føre til en mer ensartet ligningsverdi på likeartede boligeiendommer og sekundærboliger. (Det nye takseringssystemet omfatter ikke fritidseiendommer.) Endret regelverk for taksering av nærings-

eiendommer vil dessuten føre til at etaten kan verdsette slike eiendommer bedre.

Direktoratet vil ikke de nærmeste par årene sette i verk andre tiltak for å heve kvaliteten på eiendomsopplysningene. Departementet understreker at innføring av SERG og omtaksering av boligeiendommer er et ressurskrevende løft for etaten, og viste til at det totalt er satt av 75 mill. kroner til disse to tiltakene.

#### **Bil**

Ifølge Skattedirektoratet får etaten innberettet eierforhold til den enkelte motorvogn fra Vegdirektoratet. Det er skattyter som skal beregne bilens formuesverdi med utgangspunkt i listepris som ny, korrigert for sjablongmessig fradrag for bilens alder. Listepris for de ulike bilmodellene innhentes årlig fra Opplysningskontoret for veitrafikk og legges ut på skatteetatens nettsider. I motorvognregisteret registreres ikke bilens listepris. Skattedirektoratet har ikke bedt Vegdirektoratet om at det skal registreres listepris i motorvognregisteret.

Ved verdsettelse av bil skal takseringsreglene følges. Det er ikke gitt ytterligere føringer fra sentralt hold. Dersom skattyter har oppgitt en verdi på bilen, skal det mye til før denne blir overprøvd av skatteetaten i forbindelse med den ordinære kontrollen av selvangivelsen. Direktoratet gir uttrykk for at kvaliteten på denne posten i selvangivelsen ikke er god nok. En av årsakene til at det ikke har blitt gjort noe mer med dette, er at posten ofte ikke har stor skattemessig betydning.

Finansdepartementet opplyser at denne verdsettelsesmåten illustrerer at skattesystemet blant annet bygger på selvdeklarasjonsprinsippet. Dette åpner til en viss grad for tilpasninger, uten at departementet mener at dette har særlig provenymessig betydning.

#### **Båt**

Finansdepartementet og Skattedirektoratet opplyser at det ikke finnes noen god ordning for å følge opp verdsettelse av båt eller innberetning av hvem som eier båt. Per mars 2010 eksisterer det ikke noe obligatorisk båtregister som skatteetaten kan benytte. Nærings- og handelsdepartementet, som er ansvarlig for skipsregelverket, vil utrede behovet for et eventuelt obligatorisk båtregister.

Ligningsverdi for båter kan settes til 75 prosent av forsikringssummen eller antatt salgsverdi hvis den er uforsikret. Også på dette området gjelder

29) Datastøttet SelvangivelsesBehandling, et ikt-system for behandling av selvangivelser for lønnstakere og pensjonister.

selvdeklarasjonsprinsippet, og departementet ser at problemene her kan være noe større enn for verdsettelse av bil. Ifølge departementet vil dette bli fulgt opp i styringsdialogen.

## 4.7 Kontrolloppgaver

### 4.7.1 Kontrolloppgaver for primærnæringen

Kontrolloppgaver for primærnæringen (KOP) er oppgaver over omsetning som produsenter innen primærnæringen har med ulike tredjemenn slik som grossister, meierier, slakterier mv. Kontrolloppgavene omfatter også statlige institusjoner som utbetaler tilskudd til produsenter i primærnæringen.

Skattedirektoratets rutiner og praksis for å innhente og kvalitetssikre kontrolloppgaver for primærnæringen er at manuelle kontrolloppgaver blir kontrollert av den fagansvarlige. Først og fremst kontrolleres det at alle opplysningene finnes på filen, og at disse er korrekte. Det kontrolleres opp mot enhetsregisteret og oppgavegiverregisteret at det er oppgitt korrekt oppgavegivernummer, og at de ulike produsentene finnes i enhetsregisteret. I tillegg kontrolleres alle feltene i hver kontrolloppgave, spesielt med hensyn til kommunenummer og at navn og organisasjonsnummer på de ulike produsentene stemmer overens.

Når oppgavene er lagt inn i grunnlagsdatasystemet, skrives det ut kvitteringer som gjennomgås av fagansvarlig. Kvitteringene har høy prioritet og må fortløpende sorteres, kontrolleres og sendes ut. Direktoratet opplyser at systemet for behandling av kontrolloppgaver for primærnæringen er svært mangelfullt, og at det er vanskelig å få gode maskinelle kontroller. Små, uprofesjonelle oppgavegivere gjør ifølge direktoratet at kvaliteten ikke er så god som ønskelig.

Av kvalitetsmeldingen for de siste årene framgår det at skatteregionene skal rette oppmerksomhet mot bruken av kontrolloppgaver for primærnæringene. I intervjuene med regionene framkommer det at kontrolloppgavene i liten grad blir benyttet i det ordinære ligningsarbeidet. Oppgavene blir hovedsakelig benyttet ved skjønnsligninger. Ifølge direktoratet kan en forklaring på dette være at kontrolloppgavene kommer etter at selve ligningen er ferdig, og at regionene ikke har ressurser til å se på slike oppgaver i ettertid, med unntak for skjønnsligning og tyngre kontroller innen næringslivet.

Skattedirektoratet ønsker å tilrettelegge for at oppgavene skal kunne benyttes i det ordinære ligningsarbeidet og til kontroll av primærnæringen. Direktoratet har gjennomført et dialogmøte med Statens Landbruksforvaltning (SLF), og det er utpekt en kontaktperson i hver skatteregion. Direktoratet ønsker et tettere samarbeid med SLF både før og under kontroller som de utfører alene eller sammen med Mattilsynet i det enkelte distrikt. Direktoratet skulle koble sitt oppgave-register (KOP) mot oppgaveregisteret i SLF ved årsskiftet 2009/2010. Direktoratet vil da i større grad kunne sanksjonere dersom oppgaver ikke blir mottatt.

For inntektsåret 2009 antar direktoratet at det vil bli rettet mer oppmerksomhet mot innberetning av omsetning av fisk fra fiskesalgslagene. Direktoratet har hatt møte med fiskerinetttverket i skatteetaten for å informere om hva som blir innberettet, og hvilke kontroller som kan foretas via etatens datavarehus, og hvilke opplysninger som ligger i grunnlagsdatasystemet for fisk fra og med inntektsåret 2009.

### 4.7.2 Automatiske kontrolloppgaver fra utlandet

Automatiske kontrolloppgaver fra utlandet (AKU) er oppgaver over inntekts- og formuesforhold som skatteetaten mottar fra andre lands skattemyndigheter. Utveksling av kontrolloppgaver med utlandet er basert på skatteavtaler og retningslinjer fra OECD. Det mottas kontrolloppgaver fra 15–20 land årlig. Etter at Skattedirektoratet har mottatt oppgavene, kjøres filene fra utlandet gjennom en maskinell identifiseringsrutine for å finne skattyternes personopplysninger og skattemessige tilhørighet. Dersom oppgavene ikke kan identifiseres maskinelt, gjennomgås de manuelt i Skatteetatens it- og servicepartner (SITS). Når skattyter er identifisert, distribueres oppgavene på papir til kontaktpunkter i skatte-regionene for kontroll mot selvangivelse og oppfølging av skattyter. Det arbeides med en løsning for maskinell distribusjon av disse kontrolloppgavene.

Kravene regionene har til kontroll, blir årlig skissert i kvalitetsmeldingen som utarbeides og distribueres av direktoratet. Etter gjennomførte kontroller og oppfølging av skattyterne som berøres av kontrolloppgavene, gir regionene tilbakemelding om funn og erfaringer til SITS i et rapporteringsskjema. SITS utarbeider så en analyse basert på regionenes rapportering. Deretter iverksettes det nødvendige tiltak for å kunne effektivisere og forbedre arbeidsprosessene

knyttet til behandling av kontrollopgaver fra utlandet.

I intervju med skatteregionene blir det opplyst at de følger kravene som er satt i kvalitetsmeldingen for behandling og oppfølging av AKU. Enkelte framhever at beløpsgrensene som var satt, gjorde det mulig å følge opp sakene i tråd med kvalitetsmeldingen. Noen peker imidlertid på at dette er et område etaten burde ha brukt mer ressurser på, siden det kunne gitt provenymessige gevinster.

Skattedirektoratet opplyser at det mangler systemstøtte for å behandle automatiske kontrollopgaver fra utlandet. Inntil 2009 har oppgavene blitt skrevet ut på papir og distribuert per post eller via ELARK<sup>30</sup>. Direktoratet har ingen statistikk over antall distribuerte oppgaver. Kvaliteten på oppgaver mottatt fra utlandet er svært varierende. Det ble ifølge direktoratet enklere å følge opp da oppgavene fra og med inntektsåret 2008 ble distribuert på datafil. Ifølge tilbakemeldinger fra regionene om hvor mange oppgaver de mottok, og som falt inn under kravene i kvalitetsmeldingen for inntektsåret 2007, var nesten alle mottatte og utsendte oppgaver kontrollert. Ingen av regionene gjorde kontroller utover skisserte krav.

Siden regionene var pålagt å rapportere til Skattedirektoratet før de visste eksakt hvor mange endringssaker kontrollopgavene resulterte i, var det vanskelig for direktoratet å vurdere kvaliteten på kontrollene med disse oppgavene. Regionene meldte om at de planla tett opp mot 800 endringssaker på bakgrunn av kontrollopgavene fra inntektsåret 2007. Dette kan ifølge direktoratet synes lite. Direktoratet viser til at dette må ses i lys av oppgaver som kommer sent inn, mangelfull kvalitet på oppgavene og manglende systemstøtte.

Skattedirektoratet presiserer at beløpsgrensene er fastsatt i samarbeid med regionene. Etter stadige endringer i kravene for noen år siden har beløpsgrensene vært omtrent uendret som følge av innspill og erfaringer. Direktoratet mener derfor at grensene er hensiktsmessige i seg selv. Direktoratet har ikke vurdert om det er hensiktsmessig å bruke flere ressurser til behandling av kontrollopgaver så lenge kvaliteten er så variabel og det mangler systemstøtte som kan effektivisere kontrollarbeidet.

#### 4.8 Sanksjoner ved mangelfull innlevering av grunnlagsdata

Ifølge Skattedirektoratet er sanksjoner en del av kontrollen overfor oppgavegiverne. Oppgaver som leveres til Skattedirektoratet på maskinlesbart medium eller via Altinn, sanksjoneres fra Skattedirektoratet. Skatteoppkreverne sanksjonerer oppgavegivere som leverer lønns- og trekkoppgaver manuelt på papirblanketter til skatteoppkreverkontorene. Hvis oppgavegiverne ikke leverer (korrekte) oppgaver innen fristen, blir det vurdert å ilegge gebyr basert på retningslinjer i sanksjoneringsrutinene. Retningslinjene for sanksjoner gis av direktoratet, men rutinen for sanksjonering er utarbeidet av Skatteetatens it- og servicepartner basert på de gitte retningslinjene. Det finnes egne retningslinjer for skatteoppkreverne som er utarbeidet av direktoratet.

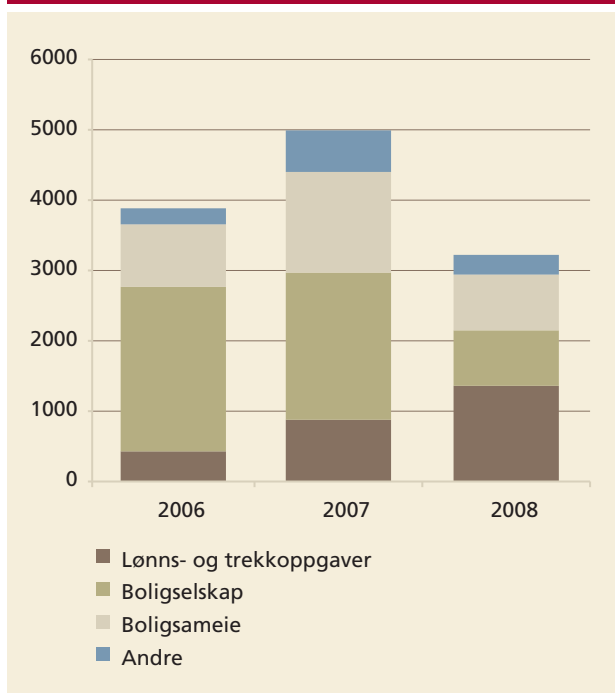
Av retningslinjene framgår det at gebyrets størrelse skal fastsettes til 10 kroner per dag per oppgave levert etter fristens utløp. Etter forskriften kan gebyret bli frafalt dersom den oppgavepliktige godtgjør at feilen skyldes årsaker vedkommende ikke kan lastes for.

Sanksjonering (gebyrileggelse eller tilskrivning) foregår i to runder i løpet av året. Første runde skjer i mars/april da leverandører som har levert etter fristen for innlevering, blir vurdert sanksjonert. Neste runde med sanksjonering foregår på sensommeren da man konsentrerer seg om oppgavegivere som har levert etter første sanksjonsrunde, og oppgavegivere som ennå ikke har levert. I vurderingen tas det hensyn til årsaker til for sen levering (dersom dette er kjent), oppgaveplikt og eventuelle andre forhold. I en vurdering blir det også tatt hensyn til leveringshistorikk for tidligere år.

I de årlige dialogmøtene som gjennomføres med boligselskapene, bankene og fiskesalgslagene, blir det lagt vekt på betydningen av å levere oppgaver innen fristen og oppgaveendringer før 1. mars på grunn av forhåndsutfylling av selvangivelsen. Skattedirektoratet opplyser at alle oppgavegiverne som leverer for sent, blir tilskrevet ved for sen levering første gang, og at de gebyrlegges hvis oppgavene leveres for sent gjentatte ganger (andre gang og senere). Ifølge direktoratet er det et lite antall gjengangere som får gebyr. Dette tolkes som at tilskrivning ved første gangs forseelse har en preventiv virkning. Direktoratet mener at bruken av sanksjoner har stor nytteverdi som virkemiddel.

30) Ikt-system for arkivering og saksbehandling.

**Figur 4.3** Antall oppgavegivere som ble vurdert tilskrevet/ilagt gebyr for inntektsårene 2006–2008

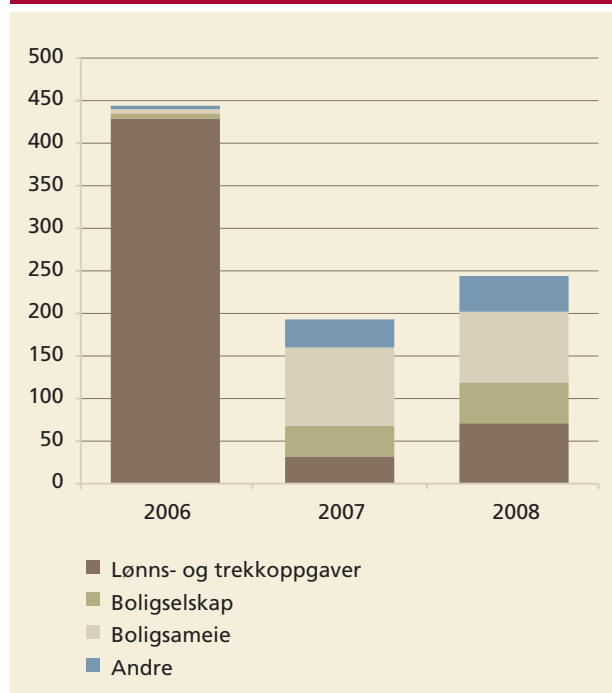


Figur 4.3 viser antall oppgavegivere som skatteetaten vurderte å sanksjonere overfor, ved illeggelse av gebyr eller tilskrivning innen de enkelte grunnlagsdataområdene for inntektsårene 2006–2008. Ifølge Skattedirektoratet viser tallene antall oppgavegivere som har levert etter fristen, eller som ikke har levert i det hele tatt.

For inntektsåret 2008 ble det totalt vurdert å benytte sanksjoner overfor 3222 oppgavegivere. Dette er vesentlig færre enn for inntektsåret 2007 og noe lavere enn for inntektsåret 2006, da antallet var henholdsvis 4992 og 3884. Av figur 4.3 framgår det også at sanksjonsvurderinger hovedsakelig er knyttet til grunnlagsdataområdene lønns- og trekkoppgaver, boligselskap og boligsameie, og det er betydelige variasjoner fra år til år for de ulike typene av grunnlagsdata. Eksempelvis var antall sanksjonsvurderinger når det gjelder oppgavegivere på området boligselskap, 2338 for 2006 og 788 for 2008. Dette utgjorde henholdsvis 69 og 24 prosent av det totale antallet. For leverandører av lønns- og trekkoppgaver økte antallet sanksjonsvurderinger fra 429 for 2006 til 879 for 2007, og videre til 1361 for 2008. Av det totale antallet sanksjonsvurderinger tilsvarer dette 11 prosent for 2006, 18 prosent for 2007 og 42 prosent for 2008.

Figur 4.4 viser antall oppgavegivere totalt og innen det enkelte grunnlagsdataområde som faktisk ble ilagt gebyr for inntektsårene 2006–

**Figur 4.4** Antall oppgavegivere som ble ilagt gebyr for inntektsårene 2006–2008

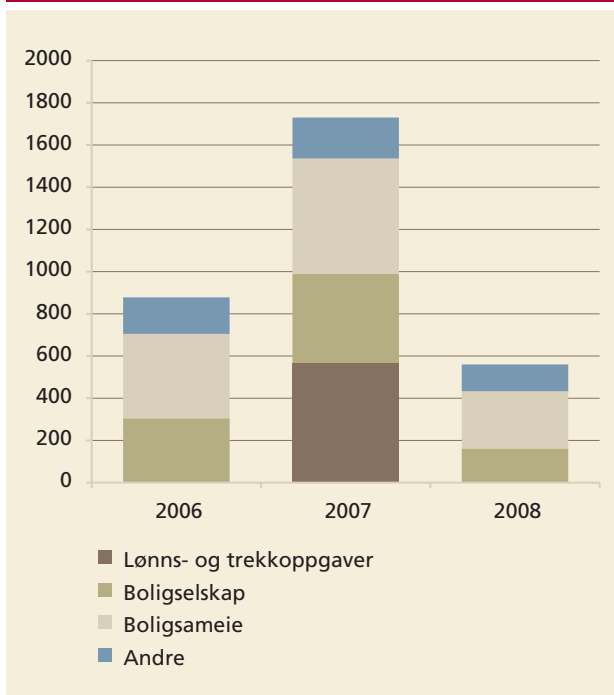


2008. For 2008 ble til sammen 244 oppgavegivere ilagt gebyr, mens tilsvarende tall for 2007 og 2006 var 193 og 444. For inntektsåret 2006 ble de aller fleste gebyrene, nesten 97 prosent, ilagt leverandører av lønns- og trekkoppgaver. Både det totale antallet gebyrer som har blitt ilagt, og andelen som leverandører av lønns- og trekkoppgaver utgjør av dette, har vært langt lavere for inntektsårene 2007 og 2008. For de to sistnevnte inntektsårene ble en betydelig andel av gebyrene ilagt oppgavegivere innen områdene boligsameie, boligselskaper og KOP.

Gebyrer som er ilagt, kan på et senere tidspunkt bli frafalt eller redusert. Ifølge en oversikt fra Skattedirektoratet ble til sammen 195 ilagte gebyrer for inntektsåret 2006 senere frafalt, mens tre ble redusert. De fleste frafalte gebyrene gjaldt leverandører av lønns- og trekkoppgaver. For inntektsåret 2007 ble ni ilagte gebyrer frafalt, ett redusert, mens seks saker fortsatt var under behandling per januar 2010. Når det gjelder inntektsåret 2008, framgår det at ingen gebyrer ble frafalt eller redusert, men at 57 saker var under behandling per januar 2010.

Figur 4.5 viser at antall oppgavegivere som ble tilskrevet var høyest for inntektsåret 2007, da totalt 1730 ble tilskrevet. Det høye antallet tilskrivninger for inntektsåret 2007 skyldes 567 tilskrivninger til leverandører på området lønns-

Figur 4.5 Antall oppgavegivere som ble tilskrevet for inntektsårene 2006–2008



rende beløp for 2006 og 2007 var henholdsvis 7 078 667 kroner og 4 342 258 kroner. I 2008 varierte laveste og høyeste ilagte gebyr til én enkelt oppgavegiver fra 320 kroner til 222 460 kroner. For 2006 var laveste og høyeste ilagte gebyr henholdsvis 40 kroner og 497 780 kroner, mens tilsvarende for 2007 var 50 kroner og 731 620 kroner.

og trekkoppgaver, et område der det ikke var noen tilskrivninger for inntektsårene 2006 og 2008. For alle de tre inntektsårene utgjør tilskrivninger på områdene boligsameie og boligselskap betydelige andeler.

Ifølge Skattedirektoratet skyldes den store endringen i antallet tilskrivninger og gebyrer på området lønns- og trekkoppgaver fra 2006 til 2007 at arbeidet med sanksjonsutredning ble overflyttet fra avdeling for Innkreving til seksjon for Grunnlagsdata. Samtidig ble retningslinjene for sanksjonering på området lønns- og trekkoppgaver samkjørt med reglene for øvrige grunnlagsdata. Fra og med 2007 ble oppgavegivere som leverte for sent, bare tilskrevet det første året de leverte for sent. Gebyr ble først ilagt ved andre gangs forseelse. Øvrige variasjoner mellom årene må ifølge direktoratet anses som naturlige svingninger.

Når det gjelder omfanget av skatteoppkrevernes sanksjonering overfor leverandører av manuelle lønns- og trekkoppgaver, framgår det av en oversikt fra direktoratet at det totale antallet ilagte gebyrer for årene 2006–2008 var henholdsvis 756, 666 og 258.

For lønns- og trekkoppgaver ble det for 2008 ilagt gebyrer på til sammen 1 878 925 kroner av Skattedirektoratet og skatteoppkreverne. Tilsva-

## 5 Hvordan gjennomføres kontroll og oppfølging av selvangivelser?

### 5.1 Organisering, ressurser og styring av arbeidet med ligningskontroll

#### 5.1.1 Organisering

I forbindelse med reorganiseringen av skatte-etaten (ROS) fra januar 2008 har skatteregionene fått stor frihet med hensyn til sin egen organisering. Regionene har valgt en noe ulik organisering for å løse arbeidsoppgavene knyttet til ligningsbehandlingen. Dette innebærer blant annet ulik grad av spesialisering. Skattedirektoratet opplyser at det i framtiden i større grad kan bli gitt sentrale anbefalinger for organisatoriske løsninger overfor regionene. Direktoratet vil i løpet av første halvår 2010 vurdere resultatene av ROS. I forbindelse med dette vil det også være naturlig å vurdere om lokale variasjoner i organiseringen er hensiktsmessig totalt sett.

Finansdepartementet opplyser at det generelt har tillit til de organisasjonsmessige grepene som ble gjort i forbindelse med ROS, men at departementet vil følge denne prosessen framover.

#### 5.1.2 Ressurser

Tabell 5.1 viser skatteregionenes ressursbruk til fastsetting og kontroll av lønnstakere/pensjonister og næringsdrivende/selskaper i ligningsårene 2007, 2008 og 2009 for landet som helhet. Ressurstallene omfatter flere typer kontrollhandlinger overfor disse skattytergruppene enn de som er omfattet av undersøkelsen, for eksempel regnskapskontroller og formal- og informasjonskontroller.

For næringsdrivende og selskaper utgjør slike kontroller en vesentlig andel av den samlede ressursbruken.

Av tabell 5.1 framgår det at ressursbruken til fastsetting og kontroll overfor begge skattytergruppene gikk ned fra 2007 til 2008, men at ressursbruken økte igjen fra 2008 til 2009. For perioden under ett har ressursbruken for gruppen lønnstakere og pensjonister vært omtrent uendret, mens det for næringsdrivende og selskaper har vært en nedgang på 3 prosent. Fra 2008 til 2009 økte imidlertid ressursbruken for næringsdrivende og selskaper med noe over 10 prosent.

#### 5.1.3 Kompetanse

Skatteregionene gir i intervju uttrykk for at kompetansen på området ligningskontroll generelt er god, men at ROS har vært krevende i og med at mange medarbeidere har fått nye arbeidsoppgaver. Det har derfor tatt noe tid å bygge opp tilfredsstillende kompetanse. Etter Skattedirektoratets vurdering har alle regionene tilstrekkelig kompetanse til å behandle kompliserte saker. Kapasiteten til å følge opp saker kan derimot variere noe fra region til region. Gjennom økt spesialisering og mer effektiv oppgaveløsning forventer direktoratet at regionene vil få bedre kapasitet til å følge opp sakene på en god måte.

#### 5.1.4 Styring og oppfølging

Ifølge Finansdepartementet inngår det i styringsdialogen med Skattedirektoratet tre

Tabell 5.1 Antall årsverk benyttet til ligning og kontroll av de ulike skattytergruppene<sup>31</sup>

Arbeidsområde	Ligningsåret 2007	Ligningsåret 2008	Ligningsåret 2009
Lønnstakere og pensjonister	626	587	634
Næringsdrivende og selskaper	1316	1146	1272
Sum	1942	1733	1906

31) Tallene for ligning og kontroll av lønnstakere/pensjonister og næringsdrivende/selskaper er hentet fra følgende kilder: For 2007 er ressurstallene hentet fra skatteetatens BUREG-system, kodene 500 000 fastsetting lønnstakere og pensjonister og 600 000 fastsetting næringsdrivende og selskaper. For 2008 er ressurstallene hentet fra etatens ressursregistreringssystem Tidbank, kodene 40 fastsetting og kontroll lønnstakere/pensjonister, 45 fastsetting og kontroll personlig næringsdrivende, 50 fastsetting og kontroll selskaper og 55 skattekrim. For 2009 er ressurstallene hentet fra etatens Tidbank, kodene 30 000 fastsetting lønnstakere/pensjonister, 40 000 kontroll lønnstakere/pensjonister, 32 000 fastsetting næring og 42 000 kontroll næring.



**Tabell 5.2 Skattemanntall for lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008**

Region	2006	2007	2008
Skatt øst	1 312 416	993 288	872 116
Skatt sør	685 229	707 736	728 541
Skatt vest	726 686	747 243	742 285
Skatt Midt-Norge	496 972	548 595	557 046
Skatt nord	361 423	611 282	773 431
<b>Hele landet</b>	<b>3 582 726</b>	<b>3 608 144</b>	<b>3 673 419</b>

styringsparametere som direkte omhandler egen-skaper ved selvangivelser. Departementet vil vurdere om styringsgrunnlaget på dette området bør utvides noe. Kvaliteten på og kontrollen av selvangivelser er et av de mest sentrale temaene i styringsdialogen, blant annet basert på etatens interne styringssystem.

Direktoratet mener at etatens egne styringsparametere og resultatindikatorer for kontroll og oppfølging gir tilstrekkelig grunnlag for å vurdere kvalitet og omfang på arbeidet med selvangivelsen. Kravene som det styres etter, dreier seg i hovedsak om gjennomføringen av de obligatoriske kontrollene. I tillegg kommer de kontrollene og kontrolltiltakene som framgår av den årlige kvalitetsmeldingen. Departementet har så langt vurdert det samlede styringsgrunnlaget på dette området som tilstrekkelig.

### 5.1.5 Ikt-systemer

For inntektsårene 2006–2008 har skatteetaten benyttet forskjellige ikt-systemer for behandling og kontroll av selvangivelser. Lønnstakere og pensjonister har blitt behandlet i DSB, mens næringsdrivende og selskaper har blitt behandlet i SLN og SL.<sup>32</sup> For inntektsåret 2008 ble SL benyttet av alle skattekontorene til ligning av næringsdrivende og selskaper. Samtidig ble lønnstakere og pensjonister i 32 pilotkommuner lignet i SL. Fra og med 2010, i forbindelse med ligningsarbeidet for inntektsåret 2009, vil SL også bli benyttet i ligningsbehandlingen av alle lønnstakere og pensjonister.

Flere av skatteregionene framhever i intervju at systemene SL og ELARK (system for arkivering og saksbehandling) har begrensninger når det gjelder ytelse, blant annet lang responstid, og at dette kan hindre en effektiv oppgaveløsning. Skattedirektoratet opplyser at det skal prioritere den landsdekkende innføringen av SL høyt og

blant annet sørge for at problemene i forbindelse med pilotdriften ikke skulle oppstå ved full innføring av systemet. Ifølge direktoratet vil alle ansatte få nødvendig opplæring i bruk av det nye systemet.

### 5.1.6 Kontrollen av selvangivelsene

I den maskinelle delen av ligningsbehandlingen blir det utført både obligatoriske og egendefinerte (verdiorienterte) kontroller. Dette innebærer at opplysninger i selvangivelsen blir kontrollert mot fastsatte kontrollparametere som er lagt inn i systemene. Utslag (treff) i kontrollene følges opp gjennom manuell saksbehandling. Utlegg<sup>33</sup> av skatteoppgjøret skjer ved to tidspunkter. Det er ett utlegg i juni for 80–90 prosent av de forskuddspliktige, og ett utlegg om høsten for resten av de forskuddspliktige og samtlige etterskuddspliktige.<sup>34</sup>

## 5.2 Selvangivelser for lønnstakere og pensjonister

Tabell 5.2 viser at det for landet som helhet har vært forholdsvis små endringer i skattemanntallet for lønnstakere og pensjonister (PSA) i inntektsårene 2006–2008. Det har imidlertid skjedd en flytting av skattytere mellom regioner. Endringene mellom regionene skyldes at skattemanntallet knyttet til lønnstakere og pensjonister for Oslo har blitt overført fra Skatt øst til Skatt Midt-Norge og Skatt nord. Fra og med inntektsåret 2009 skal alle disse skattyterne overføres til og lignedes i Skatt nord.

33) Tidspunktet for når ligningen er ferdig og skatteetaten offentliggjør resultatet av ligningen.

34) I tillegg til obligatoriske og egendefinerte kontroller inneholder skatteetatens statistikk for ligningsbehandling også oversikt over kontroller som benevnes som *ikke definerte kontroller*. Ikke definerte kontroller er ifølge Skattedirektoratet endringer som en saksbehandler har gjort på en skattyter, men som ikke er en følge av etatens egne kontroller. Det kan for eksempel være på grunn av nye opplysninger eller klage fra skattyter. Omfang og resultater av de ikke definerte kontrollene omfattes ikke av denne undersøkelsen.

32) DSB står for Datastøttet selvangivelsesbehandling, SLN står for System for ligning av næringsdrivende, og SL står for System for ligning.

### 5.2.1 Obligatoriske kontroller – omfang

De obligatoriske kontrollene for lønnstakere og pensjonister dekker de mest sentrale kontrollområdene for den ordinære ligningen og er felles for alle skatteregionene i landet. Direktoratet har valgt å legge seg på en linje der det fra sentralt hold er satt relativt mange kontroller på poster i selvangivelsen. Dette er kontroller som sikrer skattyters rettigheter, at skattyterne etterlever rettinger fra året før, og at unndragelser blir avdekket. I tillegg settes det noen kontroller av mer stikkprøvemessig art. Skattedirektoratet opplyser at kontrollparameterne for de obligatoriske kontrollene settes på grunnlag av siste års erfaringer, tallmaterieell fra siste års arbeid med de obligatoriske kontrollene i skatteregionene, analyser av endringer gjort av skattyterne på selvangivelsen og observasjoner og erfaringer som hentes inn fra saksbehandlere i regionene. Til å gjennomføre dette arbeidet de siste årene har det ifølge direktoratet blant annet vært nedsatt en egen arbeidsgruppe. Denne gruppen er satt sammen av ansatte fra både Skattedirektoratet, Skatteetatens it- og servicepartner (SITS) og skatteregionene.

Figur 5.1 viser andel utslag i obligatoriske kontroller av totalt antall skattytere i manntallet for de enkelte skatteregionene og landet som helhet for inntektsårene 2006–2008. Et kontrollutslag innebærer at opplysninger i selvangivelsen til en skattyter gir treff ut fra de fastsatte kriteriene i én av de obligatoriske kontrollparameterne. En skattyter kan derfor få flere kontrollutslag for sin selvangivelse. For landet som helhet økte andelen obligatoriske kontrollutslag i perioden 2006–2008

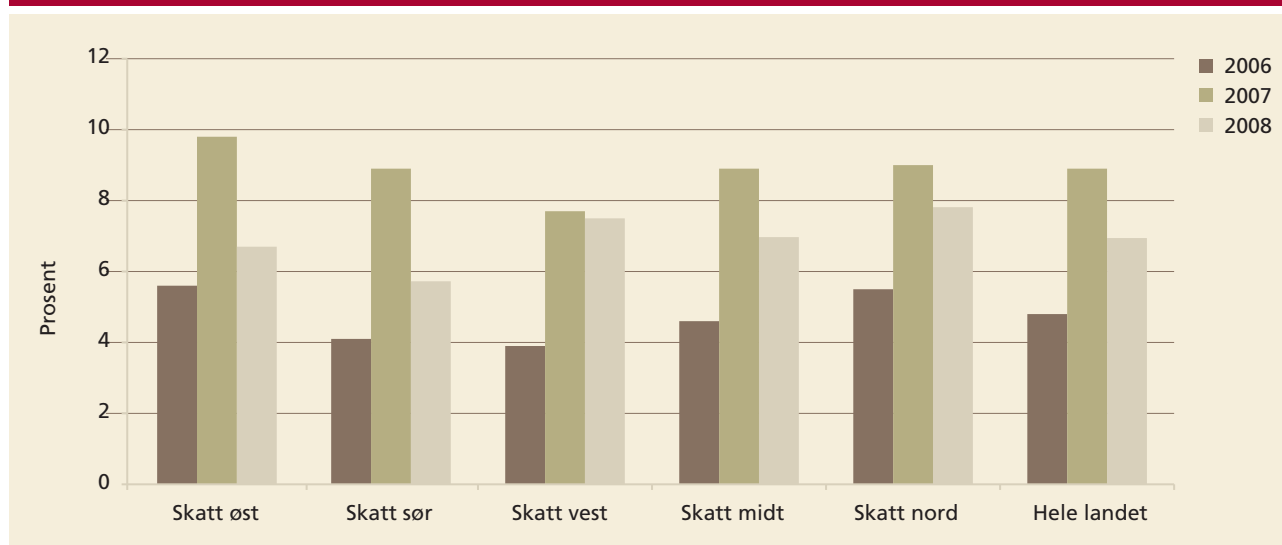
fra 4,8 prosent til 6,9 prosent. Dette utgjorde henholdsvis 172 751 og 255 055 kontrollutslag. Det høyeste antallet kontrollutslag var i 2007 med 322 098, noe som tilsvarte en andel på 8,9 prosent. Ifølge Skattedirektoratet ble mellom 50 000 og 60 000 kontrollutslag for inntektsåret 2007 kjørt ut ved en feil. Regionene fikk beskjed om at disse ikke skulle saksbehandles.

Skatteregionene gir i intervju uttrykk for at det er viktig og nødvendig med et visst omfang av obligatoriske kontroller. Dette er viktig både for å sikre et mest mulig likt nivå på ligningsbehandlingen for hele landet, og for at disse kontrollene ivaretar skattyternes rettigheter. Sistnevnte blir framhevet som særlig viktig overfor de skattyterne som selv i liten grad kontrollerer sin egen selvangivelse. I intervju gir likevel flere av regionene uttrykk for at det særlig for inntektsåret 2007 var for mange kontrollutslag med til dels små beløp som måtte følges opp. I Skattedirektoratets kvalitetsmelding for inntektsåret 2007 la direktoratet opp til at regionenes ressursbruk til arbeidet med de obligatoriske kontrollene skulle være på samme nivå som året før. Økningen i antall kontrollutslag fra 2006 til 2007 medførte derfor vesentlig merarbeid og økt ressursbruk for regionene. Flere av skatteregionene opplyser i intervju at dette resulterte i at annet kontrollarbeid måtte nedprioriteres.

### 5.2.2 Obligatoriske kontroller – resultater

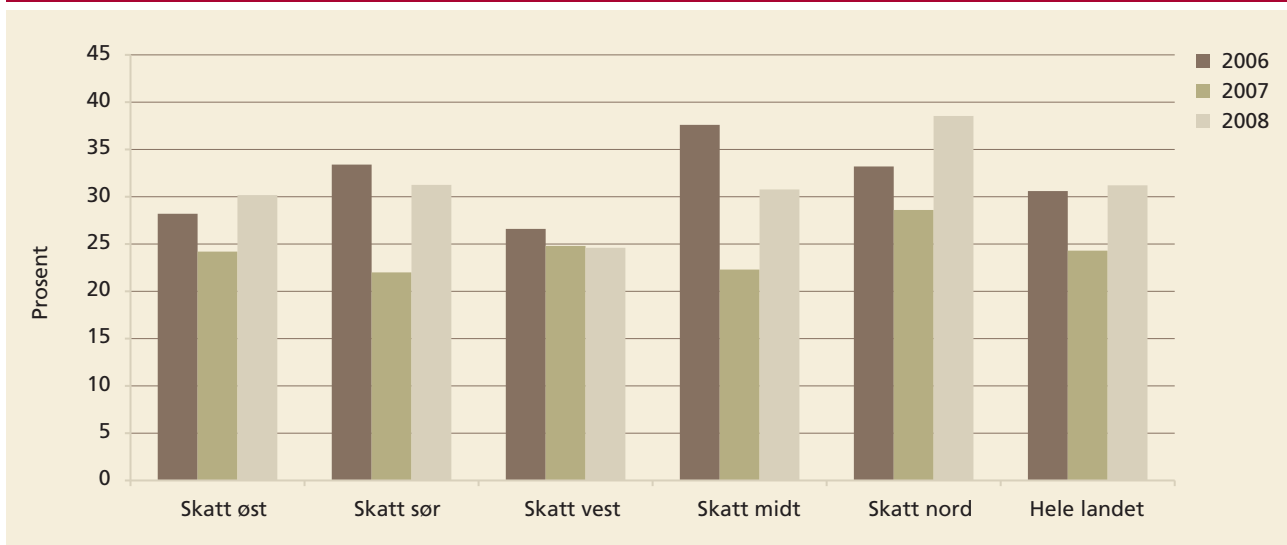
For inntektsåret 2008 resulterte de obligatoriske kontrollene i at 79 595 skattytere på landsbasis fikk endret alminnelig inntekt. Tilsvarende antall skattytere for inntektsårene 2006 og 2007 var

Figur 5.1 Andel utslag i obligatoriske kontroller for lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008<sup>35</sup>



35) I figurene i kapittel 5 er Skatt Midt-Norge benevnt som Skatt midt.

**Figur 5.2 Andel obligatoriske kontrollutslag med effekt i alminnelig inntekt for lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008**



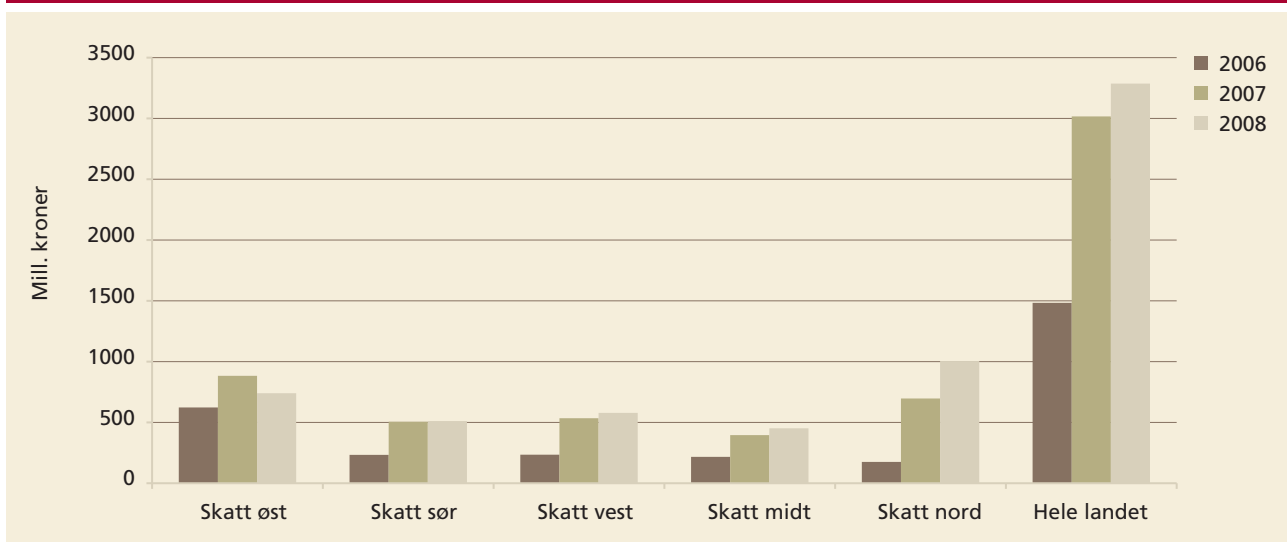
henholdsvis 52 893 og 78 418. I forhold til antall kontrollutslag utgjorde antall skattytere med endret alminnelig inntekt 31,2 prosent for inntektsåret 2008, jf. figur 5.2. Som figuren viser, var tilsvarende prosentandeler for inntektsårene 2006 og 2007 henholdsvis 30,6 og 24,3 for landet som helhet.

For inntektsårene 2007 og 2008 var det Skatt nord som hadde den høyeste andelen med effekt, henholdsvis 28,6 prosent og 38,5 prosent. Fra 2007 til 2008 hadde alle skatteregionene, med unntak av Skatt vest, en økning i andel skattytere der de obligatoriske kontrollene førte til endring i alminnelig inntekt. Skatt vest var også den eneste regionen der effektandelen var lavere enn 30 prosent for 2008.

Figur 5.3 viser beløpsmessige effekter av de obligatoriske kontrollene mot gruppen lønnstakere og pensjonister. Som beløpsmessige effekter er det tatt utgangspunkt i brutto endringer i alminnelig inntekt, det vil si summen av forhøyelser og reduksjoner av denne inntekten.

For inntektsåret 2008 resulterte de obligatoriske kontrollene i en brutto endring av den alminnelige inntekten med litt under 3,3 mrd. kroner. Av dette bruttobeløpet var vel 3,0 mrd. kroner forhøyelser av alminnelig inntekt, mens reduksjonen utgjorde noe under 0,3 mrd. kroner. Brutto beløpsendringer for 2008 var om lag 0,3 mrd. kroner høyere enn for inntektsåret 2007, og vel 1,8 mrd. kroner høyere enn for 2006. Gjennomsnittlig brutto

**Figur 5.3 Bruttoeffekter i alminnelig inntekt etter obligatoriske kontroller av lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008**



endringer i alminnelig inntekt per skattyter utgjorde 41 290 kroner for inntektsåret 2008, mens tilsvarende for inntektsårene 2006 og 2007 var henholdsvis 28 045 kroner og 38 467 kroner.<sup>36</sup>

Skatteregionene opplyser i intervju at de gjennomgående er godt fornøyd med resultatene av de obligatoriske kontrollene, og at kvaliteten på oppfølgingen av de obligatoriske kontrollutslagene har vært god. Én av regionene gir likevel uttrykk for at noe færre kontrollutslag, og da særlig for inntektsåret 2007, kunne heve kvaliteten på oppfølgingen av de enkelte utslagene. En annen region påpeker at resultatene fra de obligatoriske kontrollene av lønnstakere og pensjonister ikke bare kan knyttes til beløpsstørrelser, men også fører til at skattyternes rettigheter ivaretas.

Skattedirektoratet opplyser at skattekontorenes gjennomføring av de obligatoriske kontrollene følges opp jevnlig, spesielt i de kritiske periodene. I de tilfellene direktoratet er kjent med, er inntrykket at arbeidet med kontrollutslagene gjennomgående er av tilfredsstillende kvalitet. Etter at ligningsperioden er avsluttet, evalueres arbeidet av en arbeidsgruppe. Evalueringen tar utgangspunkt i statistikk over resultater og erfaringer fra regionene. Evalueringsrapporten danner grunnlag for neste års kvalitetsmelding.

I intervjuene med skatteregionene kommer det fram at det er en noe ulik praksis når det gjelder omfanget av hva som dokumenteres i forbindelse

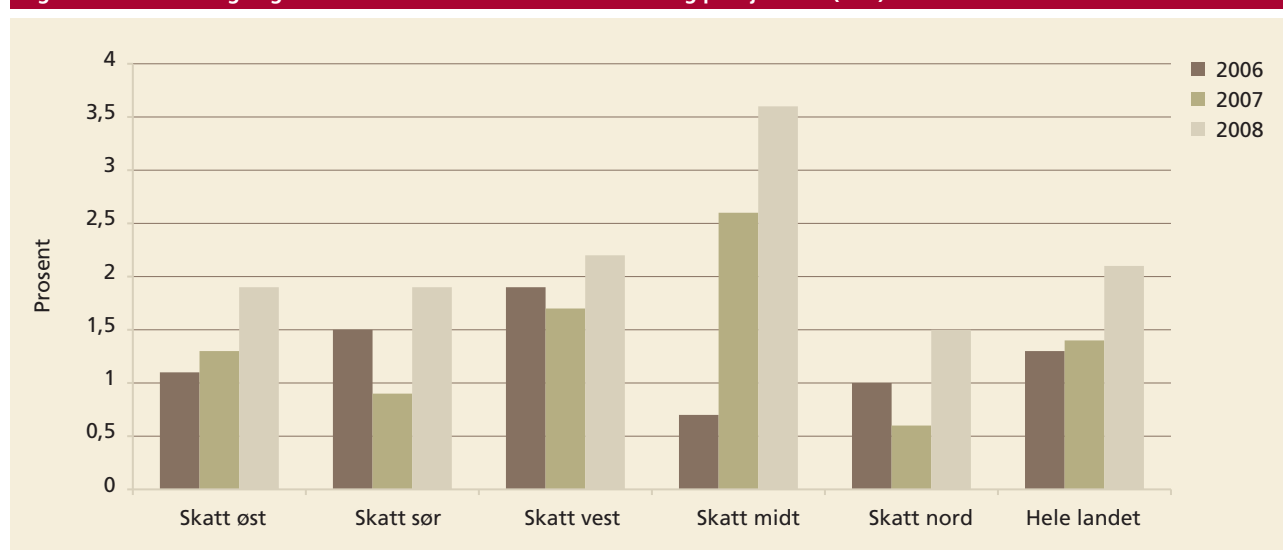
med oppfølgingen av de obligatoriske kontrollutslagene. Tilsvarende er det også variasjon mellom regionene for hvordan de kvalitetssikrer arbeidet. Blant annet blir det opplyst at enkelte av regionene gjennomfører stikkprøvekontroller knyttet til arbeidet med de obligatoriske kontrollene, mens andre regioner ikke gjør dette. Flere av regionene oppgir at arbeidet ble kvalitetssikret ved at det var utarbeidet arbeidsbeskrivelser for området.

Kvalitetsmeldingen angir enkelte krav til dokumentasjon ved gjennomføring av obligatoriske kontroller (kapittel 4). Skattedirektoratet opplyser at kvalitetsmeldingen for 2010 skal bli mer konkret når det gjelder krav til dokumentasjon og kvalitetssikring av arbeidet med obligatoriske kontroller.

### 5.2.3 Egendefinerte kontroller – omfang

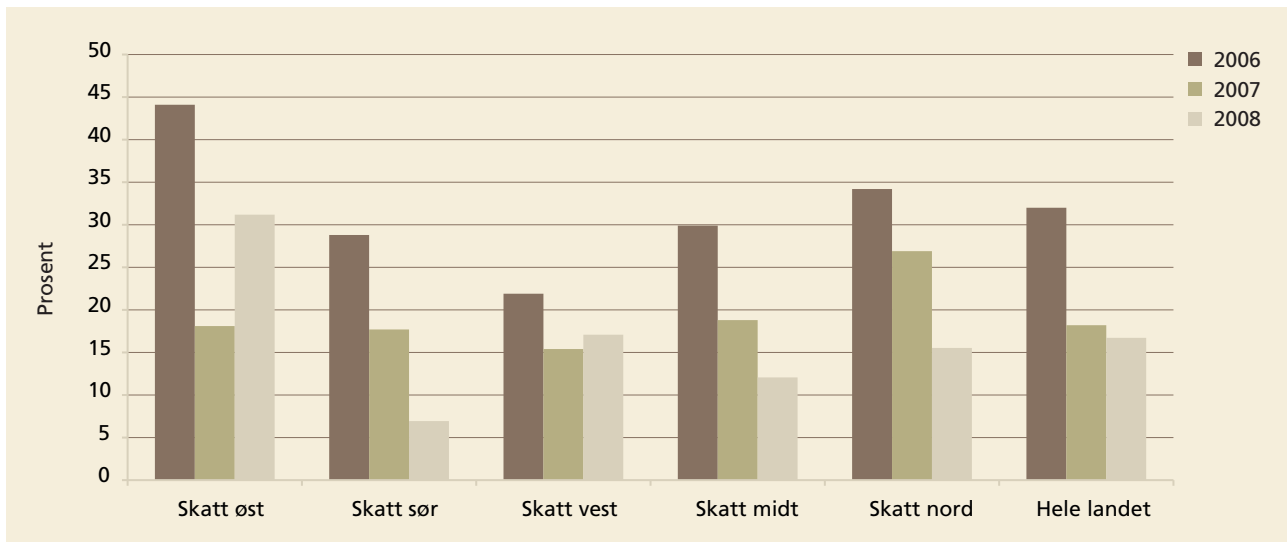
Ifølge direktoratet har omfanget av de obligatoriske kontrollene ført til at regionenes handlingsrom innen egendefinerte kontroller av beløp på poster i selvangivelsen er begrenset, med unntak av områdene verdipapirer, eiendommer og utland. Direktoratet følger nøye med og diskuterer hvert år om de skal fortsette med denne strategien, eller om regionene skal gis mer handlingsrom til å velge kontrollområder selv. De fleste regionene opplyser at grunnlaget for å sette de egendefinerte kontrollparameterne overfor gruppen lønnstakere og pensjonister er føringer fra Skattedirektoratet, tidligere erfaringer og tips.

Figur 5.4 Andel utslag i egendefinerte kontroller for lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008



36) Gjennomsnittlig brutto endring i alminnelig inntekt er beregnet ut fra brutto beløpskorreksjoner i forhold til antall skattytere med korreksjon i alminnelig inntekt. Tilsvarende gjelder også for kommentarene knyttet til figurene 5.6, 5.10 og 5.15.

**Figur 5.5 Andel egendefinerte kontrollutslag med effekt i alminnelig inntekt for lønnstakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008**



Figur 5.4 viser andel utslag i egendefinerte kontroller, det vil si antall kontrollutslag i forhold til totalt antall lønnstakere og pensjonister i skattemanntallet, for de enkelte regionene og landet som helhet for inntektsårene 2006–2008. For inntektsåret 2008 utgjorde denne andelen 2,1 prosent på landsbasis, noe som tilsvarer 78 702 kontrollutslag. For 2006 og 2007 var andelen egendefinerte kontrollutslag henholdsvis 1,3 prosent og 1,4 prosent. For 2008 varierte andelen kontrollutslag mellom skatteregionene fra 1,5 prosent i Skatt nord til 3,6 prosent i Skatt Midt-Norge. Alle regionene har i den aktuelle perioden hatt en økning i andelen egendefinerte kontrollutslag for denne skattytergruppen.

Det er bare én region som opplyser at de egendefinerte kontrollene overfor gruppen lønnstakere og pensjonister har blitt gjennomført som planlagt, og at det har vært et hensiktsmessig omfang på de egendefinerte kontrollene i den aktuelle perioden. De fire andre regionene oppgir enten at det har vært gjennomført færre egendefinerte kontroller enn det som var planlagt, at ambisjonene på området har vært større enn det som faktisk har blitt gjennomført, eller at dette området har blitt prioritert ned som følge av økningen i obligatoriske kontroller. Tre av regionene mener at det ikke utføres tilstrekkelig med egendefinerte kontroller overfor lønnstakere og pensjonister. Flere av regionene peker på at økningen i obligatoriske kontroller for denne gruppen til en viss grad har redusert behovet for en del av de egendefinerte kontrollene. Enkelte regioner mener likevel at det er viktig at skatteregionene utfører

egendefinerte kontroller også overfor denne gruppen av skattytere, blant annet fordi regionene er forskjellige med hensyn til skattytersammensetning og næringsstruktur.

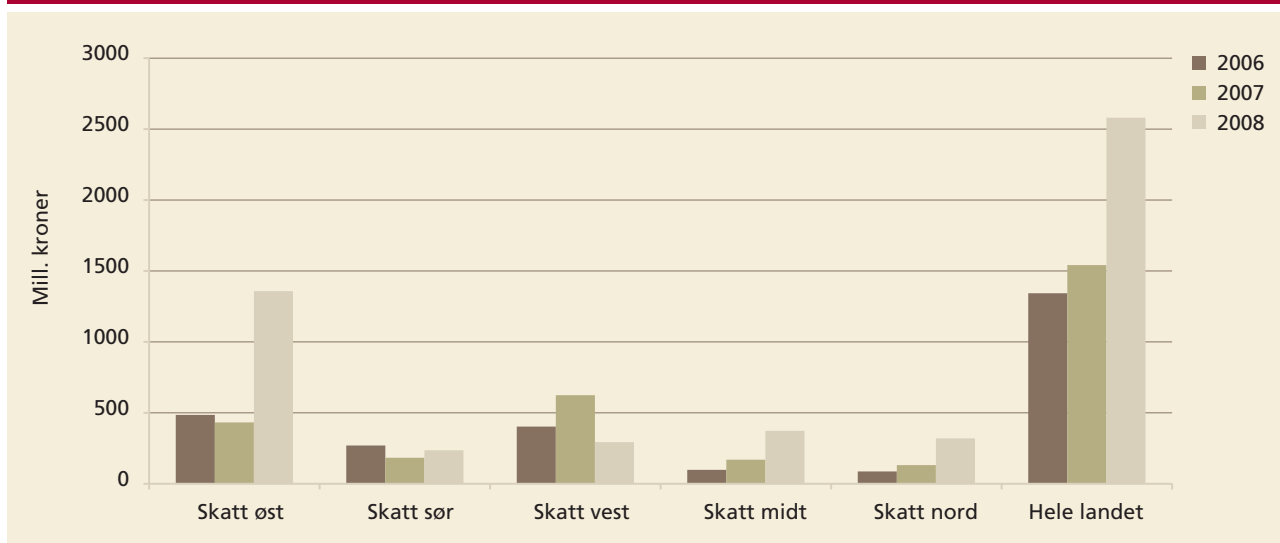
Skattedirektoratet opplyser at de er kjent med at antall obligatoriske kontroller har vært noe høyt, og at dette sammen med andre arbeidsoppgaver, som for eksempel klagesaksbehandling, har ført til at skatteregionene er presset ressursmessig. Dette har blant annet gått ut over omfanget av de egendefinerte kontrollene.

#### 5.2.4 Egendefinerte kontroller – resultater

For inntektsåret 2008 resulterte de egendefinerte kontrollene av lønnstakere og pensjonister i at 13 157 skattytere på landsbasis fikk endret den alminnelige inntekten. Tilsvarende antall skattytere for inntektsårene 2006 og 2007 var henholdsvis 14 596 og 9044. I forhold til antall kontrollutslag utgjorde antall skattytere med endret alminnelig inntekt 16,7 prosent for inntektsåret 2008, jf. figur 5.5. Tilsvarende andel for inntektsårene 2006 og 2007 var henholdsvis 32,2 prosent og 18,2 prosent for landet som helhet.

Samtlige skatteregioner har i den aktuelle perioden hatt en nedgang i andelen kontrollerte skattytere hvor kontrollene har resultert i beløpsmessige endringer. For inntektsåret 2008 var det Skatt øst som hadde den høyeste andelen med effekt, med 31,2 prosent, mens Skatt sør hadde den laveste andelen med effekt, med 6,9 prosent, for dette inntektsåret.

**Figur 5.6** Bruttoeffekter i alminnelig inntekt etter egendefinerte kontroller av lønntakere og pensjonister (PSA) for inntektsårene 2006–2008



I figur 5.6 er de beløpsmessige effektene i figuren brutto endringer i alminnelig inntekt, det vil si summen av forhøyelser og reduksjoner av denne inntekten. For inntektsåret 2008 resulterte de egendefinerte kontrollene i en brutto endring av den alminnelige inntekten med litt over 2,5 mrd. kroner for landet som helhet. Av dette brutto-beløpet var vel 2,2 mrd. kroner forhøyelser, mens reduksjoner utgjorde 0,3 mrd. kroner. Brutto beløpsendringer for 2008 var om lag 1,2 mrd. kroner høyere enn for inntektsåret 2006, og vel 1,0 mrd. kroner høyere enn for 2007. Gjennomsnittlig brutto endringer i alminnelig inntekt per skattyter utgjorde 196 105 kroner for inntektsåret 2008, mens tilsvarende for inntektsårene 2006 og 2007 var henholdsvis 92 006 kroner og 170 432 kroner. Av skatteregionene var det Skatt øst som hadde den største beløpsmessige økningen fra 2007 til 2008, med om lag 925 mill. kroner. Skatt vest var den eneste regionen der den brutto beløpsmessige effekten i alminnelig inntekt gikk ned fra 2007 til 2008. Her var nedgangen på om lag 331 mill. kroner.

### 5.3 Selvangivelser for næringsdrivende og selskaper

Tabell 5.3 viser skattemanntallet for forskuddspliktige næringsdrivende (FPL) og etterskuddspliktige skattytere og deltakerlignede selskaper (EPL) for inntektsårene 2006, 2007 og 2008. I teksten under blir forskuddspliktige næringsdrivende betegnet som næringsdrivende, mens etterskuddspliktige skattytere og deltakerlignede selskaper benevnes som selskaper. Tabellen viser at det har vært forholdsvis små endringer i skattemanntallet for selskaper i disse årene, mens det for næringsdrivende har vært en nedgang på 5–6 prosent i perioden.

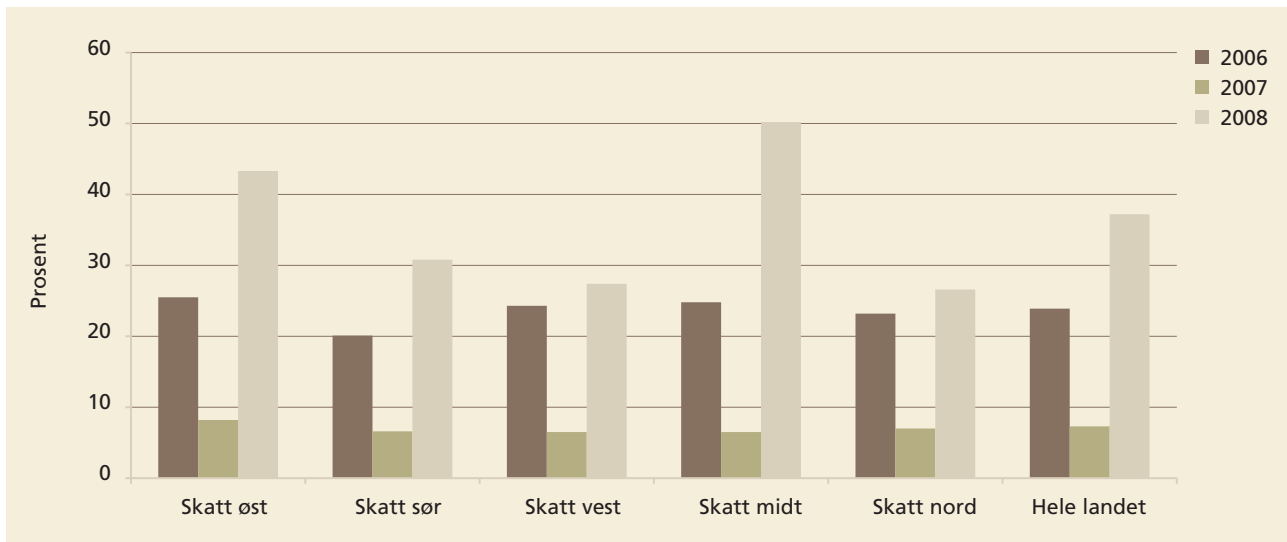
#### 5.3.1 Obligatoriske kontroller – omfang

De obligatoriske kontrollene av næringsdrivende og selskaper er i det vesentlige begrenset til å sikre en tilfredsstillende oppgavekvalitet, finne oppgavesett som mangler pliktig skjema/vedlegg, og sørge for teknisk gjennomføring av ligningen. Disse kontrollene er landsdekkende og

**Tabell 5.3** Skattemanntall for næringsdrivende og selskaper for inntektsårene 2006–2008

Region	Næringsdrivende (FPL)			Selskaper (EPL)		
	2006	2007	2008	2006	2007	2008
Skatt øst	127 723	130 051	119 632	92 797	89 770	92 110
Skatt sør	68 988	68 340	61 650	41 815	42 761	42 560
Skatt vest	63 346	62 342	58 860	43 897	45 097	48 302
Skatt midt	44 230	43 165	43 641	30 277	27 814	27 745
Skatt nord	29 140	28 313	31 035	18 168	17 975	17 816
<b>Hele landet</b>	<b>333 427</b>	<b>332 211</b>	<b>314 818</b>	<b>226 954</b>	<b>223 417</b>	<b>228 533</b>

Figur 5.7 Andel utslag i obligatoriske kontroller for næringsdrivende (FPL) for inntektsårene 2006–2008



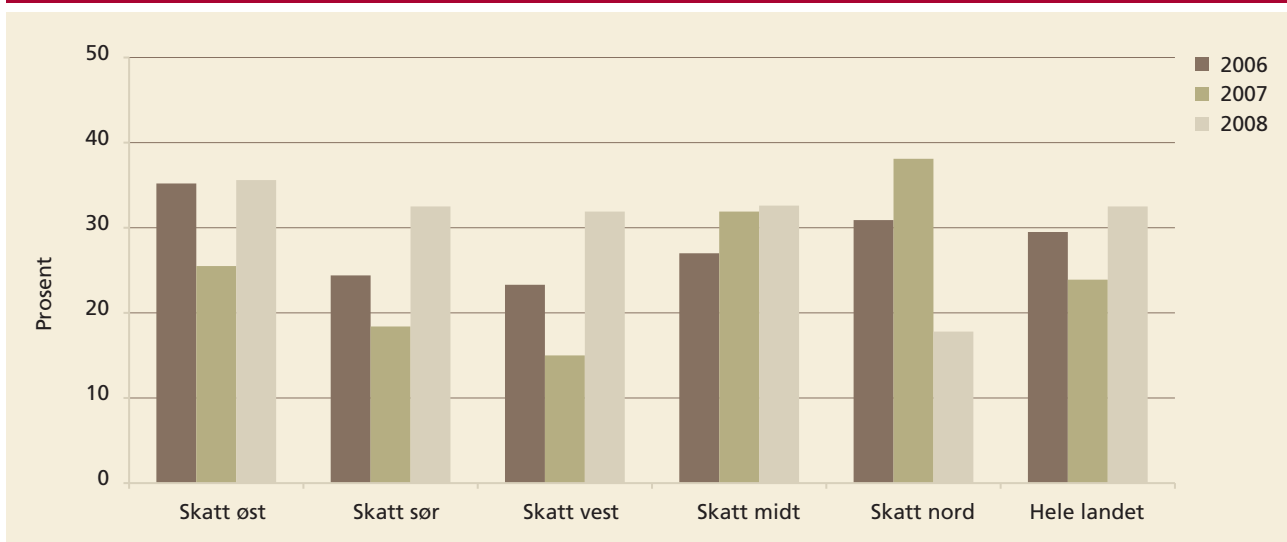
gjennomføres i SLN/SL. Næringsdrivende omfattes i tillegg av de obligatoriske kontrollene i DSB på lik linje med lønnstakere og pensjonister.

Figur 5.7 viser antall utslag i obligatoriske kontroller i forhold til totalt antall næringsdrivende i skattemanntallet. For landet som helhet var antallet obligatoriske kontrollutslag for 2008 på 117 091. Dette utgjorde en andel på 37,2 prosent. De tilsvarende andelen for 2006 og 2007 var henholdsvis 23,9 og 7,3 prosent. Endringen fra 2007 til 2008 innebærer en økning i antall kontrollutslag på om lag 93 000. For inntektsåret 2008 varierte andelen kontrollutslag mellom skatteregionene fra 26,6 prosent i Skatt nord til 50,2 prosent i Skatt Midt-Norge.

Figur 5.8 viser at andelen obligatoriske kontrollutslag for selskaper i inntektsåret 2008 var på 32,5 prosent for landet som helhet, noe som tilsvarte 74 289 utslag. Dette var høyere enn for både 2006 og 2007, da andelen var henholdsvis 29,5 og 23,9 prosent. For inntektsåret 2008 varierte andelen kontrollutslag mellom skatteregionene fra 17,8 prosent i Skatt nord til 35,6 prosent i Skatt øst. Med unntak av Skatt nord hadde alle regionene en økning i andelen obligatoriske kontrollutslag i perioden 2006–2008.

Skatteregionene opplyser i intervjuene at de obligatoriske kontrollene av næringsdrivende og selskaper er viktige for å sikre tilfredsstillende kvalitet på de innleverte ligningsoppgavene. Flere av regionene peker likevel på at enkelte av de obligatoriske parameterne er uforholdsmessig

Figur 5.8 Andel utslag i obligatoriske kontroller for selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008



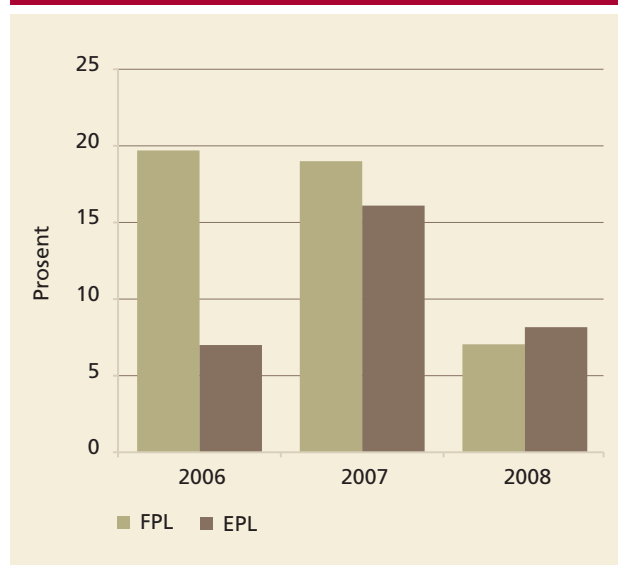
ressurskrevende i forhold til effektene kontrollene gir. Enkelte av regionene gir uttrykk for at statistikken for andel obligatoriske kontrollutslag for næringsdrivende for inntektsåret 2007 ikke samsvarer med regionenes egen oppfatning av kontrollomfanget. I intervju fastholder Skatteministeriet at denne statistikken er riktig.

Finansdepartementet opplyser at informasjonskravet til skattyterne kommer til uttrykk gjennom en rekke skjemaer. Ifølge departementet har skatteetaten startet et prosjekt som tar sikte på å foreta en fullstendig gjennomgang av de informasjonskrav som stilles til næringslivet, med en dreining fra skjemakommunikasjon til fullverdig elektronisk kommunikasjon. Med en slik dreining, sammen med en grundig analyse av hvilke opplysninger som kreves, mener Skatteministeriet at behovet for de obligatoriske kvalitetskontrollene kan reduseres kraftig og frigjøre ressurser til andre formål.

### 5.3.2 Obligatoriske kontroller – resultater

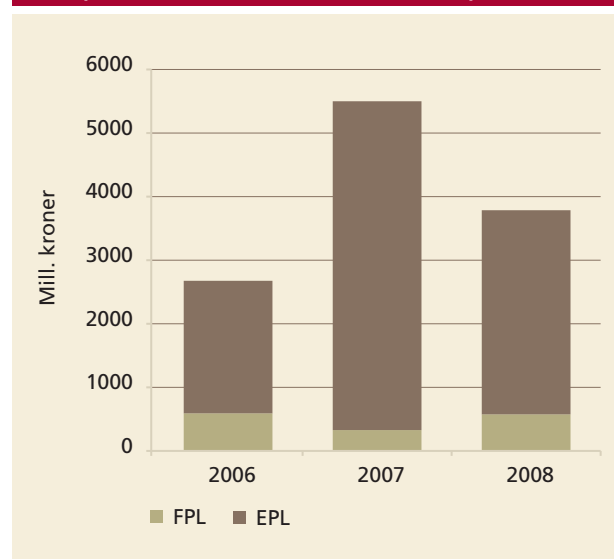
For inntektsåret 2008 resulterte de obligatoriske kontrollene i at 8253 næringsdrivende og 6066 selskaper på landsbasis fikk endret alminnelig inntekt. I forhold til antall kontrollutslag utgjorde dette henholdsvis 7,0 og 8,2 prosent, jf. figur 5.9. Andelen næringsdrivende med endret alminnelig inntekt for inntektsårene 2006 og 2007 var i underkant av 20 prosent, mens tilsvarende for selskaper var henholdsvis 7,0 og 16,1 prosent.

**Figur 5.9 Andel obligatoriske kontrollutslag med effekt i alminnelig inntekt for næringsdrivende (FPL) og selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008 på landsbasis**



For gruppen næringsdrivende er det relativt små variasjoner mellom de enkelte skatteregionene innenfor samme inntektsår når det gjelder andel med inntektsmessige effekter. Variasjonene mellom regionene for de enkelte inntektsårene er større for gruppen selskaper. For inntektsåret 2008 varierte disse andelenene mellom 4,9 prosent i Skatt sør og 13,4 prosent i Skatt nord.

**Figur 5.10 Bruttoeffekter i alminnelig inntekt etter obligatoriske kontroller av næringsdrivende (FPL) og selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008 på landsbasis**



Figur 5.10 viser beløpsmessige effekter av de obligatoriske kontrollene mot gruppene næringsdrivende og selskaper. Som beløpsmessige effekter er det tatt utgangspunkt i brutto endringer i alminnelig inntekt. For inntektsåret 2008 resulterte de obligatoriske kontrollene i en brutto endring av den alminnelige inntekten med nesten 3,8 mrd. kroner. Av dette gjaldt 0,6 mrd. kroner næringsdrivende, og 3,2 mrd. kroner gjaldt selskaper. Av bruttobeløpet for begge gruppene var 3,6 mrd. kroner forhøyelser av alminnelig inntekt, mens reduksjonen utgjorde 0,2 mrd. kroner. For næringsdrivende og selskaper til sammen var brutto beløpsendringer for 2008 om lag 1,1 mrd. kroner høyere enn for inntektsåret 2006, men om lag 1,7 mrd. kroner lavere enn for 2007. Gjennomsnittlig brutto endringer i alminnelig inntekt per næringsdrivende utgjorde 69 614 kroner for inntektsåret 2008, mens tilsvarende for inntektsårene 2006 og 2007 var henholdsvis 37 763 kroner og 71 983 kroner. For selskaper var tilsvarende beløp for 2008 529 291 kroner, mens det for 2006 og 2007 var henholdsvis 443 425 kroner og 603 387 kroner.



Flere av skatteregionene opplyser i intervju at de stort sett er fornøyd med resultatene fra de obligatoriske kontrollene av de næringsdrivende og selskapene. Det blir blant annet pekt på at resultatene er avhengig av hvilke kontroller som settes. Regionene understreker at målet med de obligatoriske kontrollene for næringsdrivende og selskaper ikke først og fremst er avdekking, men å sikre kvaliteten på innleverte oppgaver. Feil i ligningsskjemaer som blir rettet opp som følge av obligatoriske kontroller, blir rapportert som tilleggsfravikelser og ikke som beløpsmessige effekter av kontrollene. Det opplyses at nesten alle beløpsmessige effekter knyttet til de obligatoriske kontrollene gjelder skjønnsligninger.

Flertallet av skatteregionene opplyser i intervju at de obligatoriske kontrollutslagene har blitt fulgt opp på en tilfredsstillende måte. Enkelte av regionene opplyser imidlertid at en del av kontrollutslagene måtte følges opp etter utlegg av ligningen om høsten. Disse ble tatt i løpet av den aktuelle ligningsperioden, det vil si innen mai året etter utlegg av skatteoppgjøret. En av regionene gir i intervjuet uttrykk for at kontrollene som medfører skjønnsligninger av næringsdrivende og selskaper, er svært ressurskrevende, og at regionen burde ha brukt mer tid og ressurser på å kvalitets sikre dette arbeidet.

Alle regionene opplyser at saksbehandlingen knyttet til de obligatoriske kontrollutslagene for næringsdrivende og selskaper blir dokumentert i SL, ved at det skrives inn i et orienteringsdokument (O-dok) og om nødvendig i et gjennomgangsdokument (G-dok). De fleste regionene opplyser i intervjuene at det gjennomføres stikkprøve-

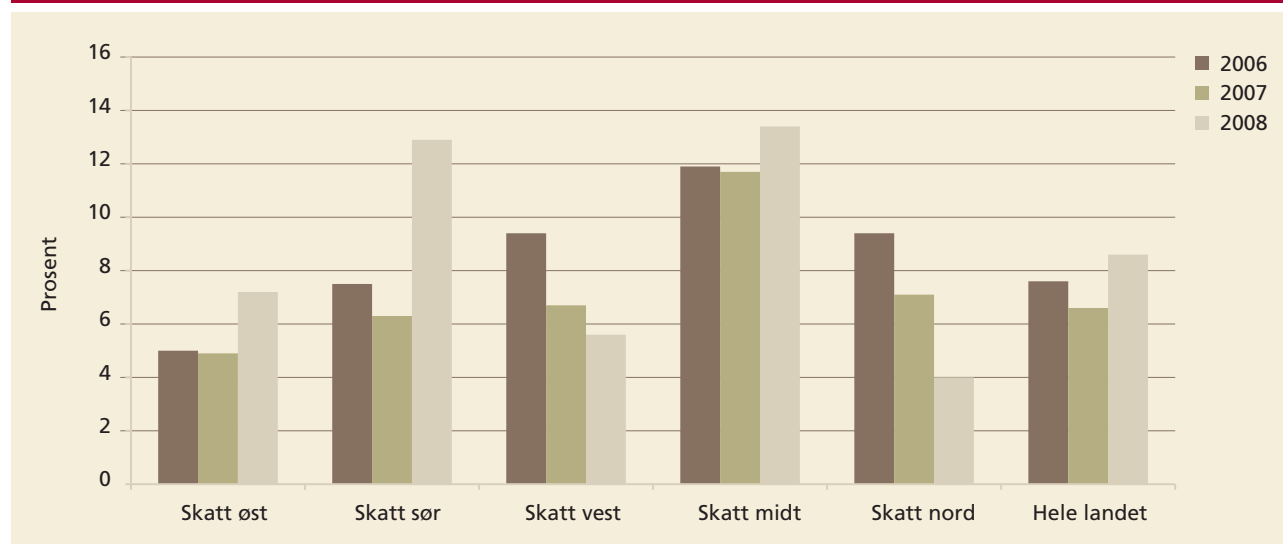
kontroller av dette arbeidet. Ifølge en av regionene blir det arbeidet med rutinebeskrivelser for å sikre at arbeidet med disse stikkprøvekontrollene skal bli underlagt mer faste rutiner. I tillegg peker flere av regionene på at det også skjer kvalitets-sikring av arbeidet med oppfølgingen av kontrollutslagene ved at det er utarbeidet rutiner og arbeidsbeskrivelser for området.

### 5.3.3 Egendefinerte kontroller – omfang

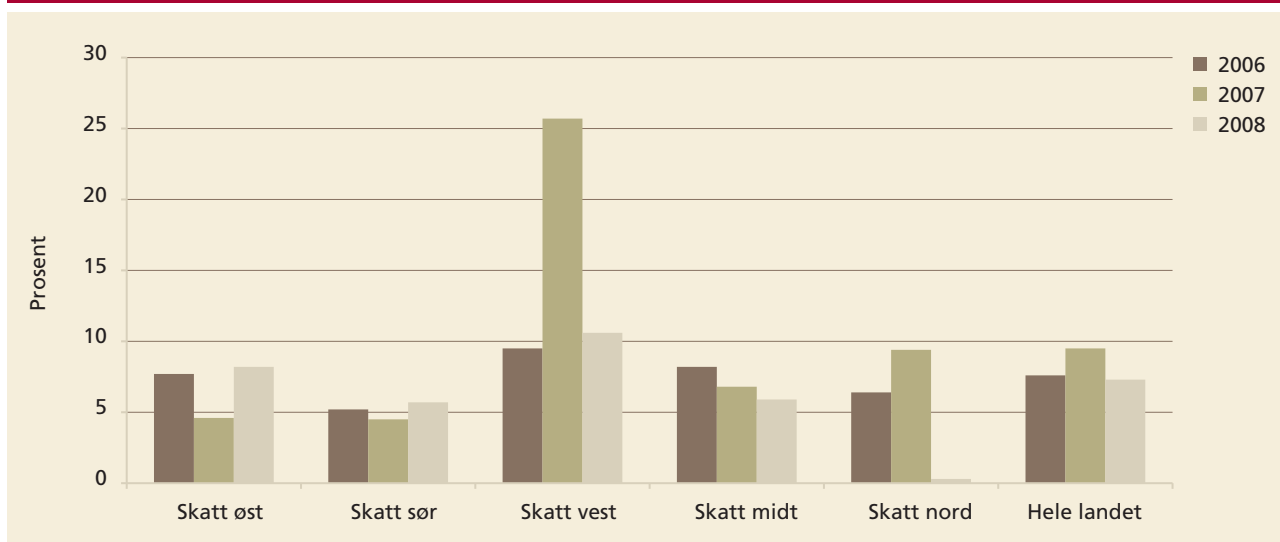
Skatteregionene opplyser i intervjuene at grunnlaget for å sette de egendefinerte kontrollparameterne overfor gruppene næringsdrivende og selskaper blant annet er styringssignaler fra Skattedirektoratet, erfaringer fra tidligere års ligning, egne analyser og risikovurderinger, og samordning med regionenes egne kontrollavdelinger.

Figur 5.11 viser antall utslag i egendefinerte kontroller i forhold til totalt antall næringsdrivende i skattemanntallet. På landsbasis var andelen egendefinerte kontrollutslag for 2008 på 8,6 prosent. Dette var høyere enn for både 2006 og 2007, da andelen var henholdsvis 7,6 og 6,6 prosent. En andel på 8,6 prosent i 2008 utgjorde 26 932 kontrollutslag. To av skatteregionene, Skatt nord og Skatt vest, har i den aktuelle perioden hatt en nedgang i andel kontrollutslag, mens de øvrige regionene har økt andelen. For alle de tre inntektsårene var det betydelige variasjoner mellom regionene med hensyn til andelen egendefinerte kontrollutslag for denne skattytergruppen. Andelen utslag varierte fra 4,0 prosent i Skatt nord til 13,4 prosent i Skatt Midt-Norge for inntektsåret 2008. For alle de aktuelle inntektsårene var det Skatt Midt-Norge som hadde høyest andel kontrollutslag, mens Skatt øst

Figur 5.11 Andel utslag i egendefinerte kontroller for næringsdrivende (FPL) for inntektsårene 2006–2008



Figur 5.12 Andel utslag i egendefinerte kontroller for selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008



tilsvarende hadde den laveste andelen med unntak av inntektsåret 2008.

I figur 5.12 framkommer det at andelen egendefinerte kontrollutslag for selskaper for inntektsåret 2008, var på 7,3 prosent. Dette var lavere enn for inntektsårene 2006 og 2007, da andelen var henholdsvis 7,6 og 9,5 prosent. Andelen på 7,3 prosent i 2008 utgjorde 16 775 kontrollutslag. For inntektsåret 2008 var det store variasjoner mellom skatteregionene i andelen kontrollutslag, fra 0,3 prosent i Skatt nord til 10,6 prosent i Skatt vest. Dette utgjorde henholdsvis 58 og 5130 kontrollutslag. For inntektsårene 2006 og 2007 var det noe mindre variasjoner mellom regionene, med unntak av Skatt vest for 2007. Skatt vest opplyser i intervju at årsaken til den store andelen kontrollutslag for 2007 var at de hadde lagt inn papiropgaver som de ønsket å se nærmere på, på aktuelle kontrollområder (en slags huskelapp i systemet). Ifølge regionen ble dette gjort for at det skulle være enklere å finne fram igjen de aktuelle selvangivelsene for en nærmere gjennomgang. Skatt sør hadde den laveste andelen kontrollutslag for inntektsårene 2006 og 2007.

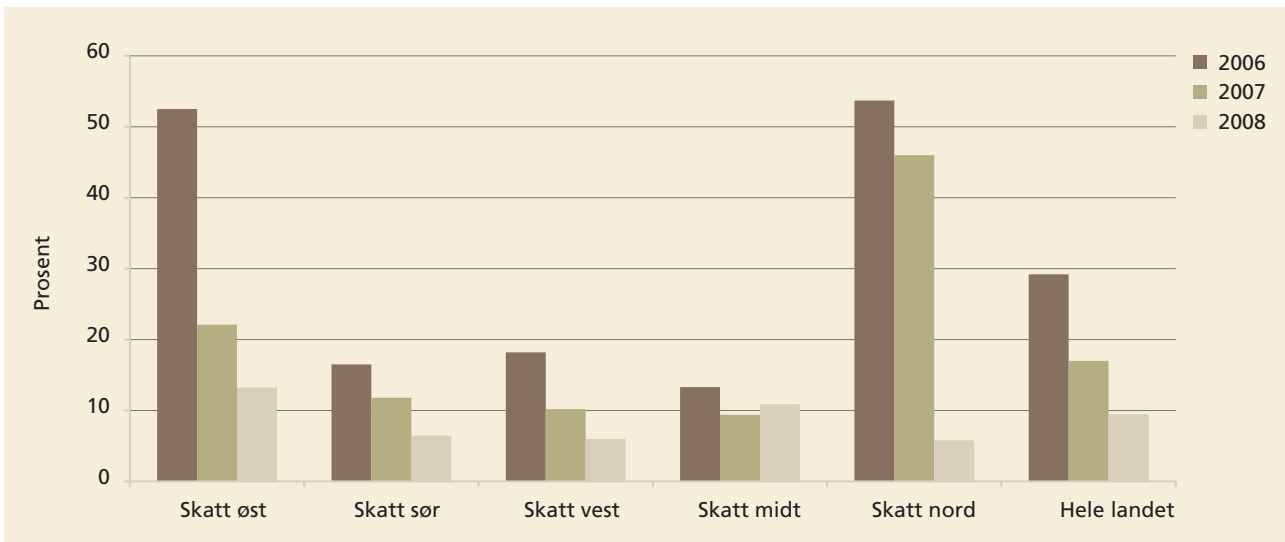
I intervjuer opplyser flertallet av skatteregionene at det ikke hadde blitt gjennomført så mange egendefinerte kontroller av næringsdrivende og selskaper som planlagt. Enkelte av regionene oppgir at dette bare gjaldt én av gruppene, mens andre regioner opplyser at dette gjaldt både næringsdrivende og selskaper. Skatteregionene gir gjennomgående uttrykk for at omfanget av egendefinerte kontroller overfor gruppene næringsdrivende og selskaper har vært for lavt i

den aktuelle perioden, og at det er et mål å kunne øke denne i årene framover.

Skattedirektoratet opplyser at det er enig i at det hadde vært ønskelig at omfanget av kontrollvirksomheten i form av egendefinerte kontroller overfor næringsdrivende og selskaper hadde vært større. Ifølge direktoratet kan det likevel ikke forventes noen økning i de egendefinerte kontrollene overfor næringsdrivende og selskaper i 2010. Bakgrunnen for dette er innføringen av et nytt, landsdekkende ligningssystem (SL) for hele etaten. Innføringen av et så omfattende system vil kreve en god del ressurser til blant annet opplæring, slik at etaten ikke får frigjort mer ressurser til egendefinerte kontroller. Fra 2011 forventes det en gradvis opptrapping av egendefinerte kontroller overfor næringsdrivende og selskaper. Hvor stor økningen vil bli i forhold til dagens nivå, er ifølge direktoratet ikke enkelt å svare på siden det er avhengig av flere faktorer, blant annet hvordan ressursene skal disponeres, og ressursfordelingen mellom egendefinerte kontroller og andre oppgaver, som for eksempel forebyggende tiltak og bokettersyn. Dette må vurderes før man kan slå fast hva som er et hensiktsmessig nivå på de egendefinerte kontrollene overfor disse gruppene. Ifølge direktoratet har det foreløpig ikke blitt vurdert å stille resultatkrav knyttet til egendefinerte kontroller i regionene.

Finansdepartementet opplyser at obligatoriske kontroller har høyere prioritet enn egendefinerte kontroller. Omfanget av sistnevnte kontroller vil ifølge departementet variere over tid avhengig av faglige vurderinger og mellom skatteregionene på grunn av regionspesifikke forhold. Departementet

**Figur 5.13 Andel egendefinerte kontrollutslag med effekt i alminnelig inntekt for næringsdrivende (FPL) for inntektsårene 2006–2008**



mener derfor at det er mindre meningsfylt å definere et tilfredsstillende nivå for slike kontroller på landsbasis, og det har heller ingen planer om å fastsette krav til skatteetaten på dette området.

#### 5.3.4 Egendefinerte kontroller – resultater

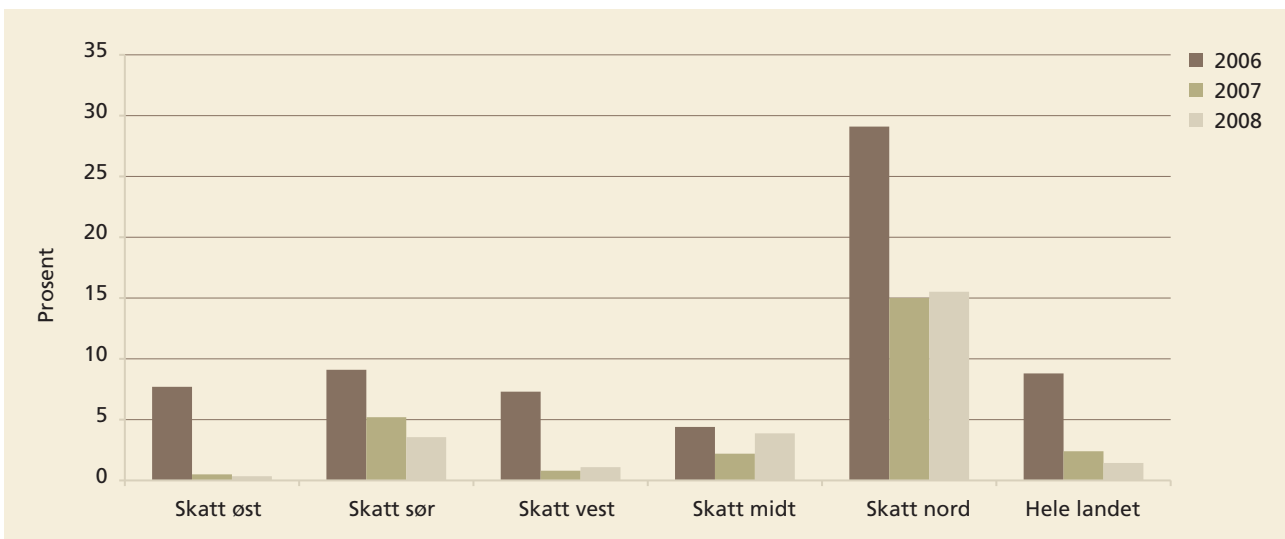
Figur 5.13 viser andel næringsdrivende der de egendefinerte kontrollene resulterte i endret alminnelig inntekt, dvs. antall kontrollerte skattytere med endring i alminnelig inntekt i forhold til antall kontrollutslag.

På landsbasis utgjorde andelen næringsdrivende med endret alminnelig inntekt 9,5 prosent for inntektsåret 2008, noe som tilsvarte 2555 kontrollutslag med effekt. Andelen næringsdrivende med effekt på alminnelig inntekt for inntektsårene

2006 og 2007 var 29,2 og 17,0 prosent. Dette tilsvarte henholdsvis 7443 og 3720 utslag med effekt. For inntektsårene 2006 og 2007 var det til dels betydelige variasjoner mellom skatteregionene i andel med effekt. Variasjonene mellom regionene var noe mindre for inntektsåret 2008, da andelen varierte fra 5,8 prosent i Skatt nord til 13,2 prosent i Skatt øst. Alle skatteregionene har hatt nedgang i andel næringsdrivende med endret alminnelig inntekt i den aktuelle perioden. Nedgangen var størst i Skatt nord.

Figur 5.14 viser antall selskaper med endret alminnelig inntekt i forhold til antall egendefinerte kontrollutslag for de enkelte regionene og landet som helhet.

**Figur 5.14 Andel egendefinerte kontrollutslag med effekt i alminnelig inntekt for selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008**

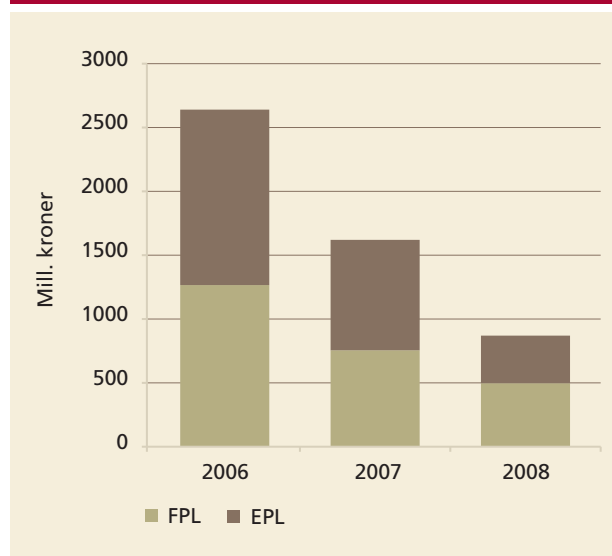


For inntektsåret 2008 resulterte de egendefinerte kontrollene i at 241 selskaper på landsbasis fikk endret den alminnelige inntekten. Tilsvarende antall selskaper for inntektsårene 2006 og 2007 var henholdsvis 1501 og 505. På landsbasis utgjorde andelen selskaper med endret alminnelig inntekt 1,4 prosent for inntektsåret 2008. Tilsvarende andeler for 2006 og 2007 var henholdsvis 8,8 og 2,4 prosent. For inntektsåret 2008 varierte andelen selskaper som fikk endret alminnelig inntekt mellom skatteregionene fra 0,3 prosent i Skatt øst til 15,5 prosent i Skatt nord. Det var også betydelige variasjoner mellom regionene for inntektsårene 2006 og 2007. Samtlige skatteregioner har hatt en nedgang i andelen egendefinerte kontroller med effekt på alminnelig inntekt for denne skattytergruppen fra inntektsårene 2006 til 2008. Skatt nord har gjennomgående hatt høyest andel kontrollerte selskaper med effekt i denne perioden, mens Skatt øst har hatt den laveste andelen i samme periode, med unntak for inntektsåret 2006. I Skatt øst og Skatt vest var effektene av kontrollene både for 2007 og 2008 lavere enn eller rett over 1,0 prosent.

Skattedirektoratet opplyser at ligningsbehandlingen for inntektsåret 2007 var det første året etter omorganiseringen (ROS), og så godt som alle regionene hadde vesentlige endringer av gruppene som skulle behandle de forskjellige skattytergruppene. Det var nødvendig med intern opplæring, og det var behov for at den nye organiseringen skulle finne sin form. Direktoratet hadde på forsommeren 2008 møter med fastsettingsmiljøene i alle regionene for å gi råd om best mulig gjennomføring av næringsligningen og forbedring av resultatene. På spørsmål kunne direktoratet ikke gi noe svar på om årsaken til nedgangen i andelen kontrollutslag som resulterte i endret alminnelig inntekt var settingen av kontrollparametere, eller om det var oppfølgingen av kontrollutslagene som ikke var god nok. Direktoratet presiserer imidlertid at resultatene må ses i sammenheng med statistikken fra den utvidede ligningsperioden, jf. punkt 5.3.6 nedenfor.

Figur 5.15 viser beløpsmessige effekter av de egendefinerte kontrollene mot gruppene næringsdrivende og selskaper. Med beløpsmessige effekter menes her brutto endringer i alminnelig inntekt. For inntektsåret 2008 resulterte de egendefinerte kontrollene i en brutto endring på om lag 870 mill. kroner for begge gruppene til sammen. 497 mill. kroner gjaldt næringsdrivende, og 373 mill. kroner gjaldt selskaper. Av det totale bruttobeløpet var 710 mill. kroner forhøyelser av

**Figur 5.15** Bruttoeffekter i alminnelig inntekt etter egendefinerte kontroller av næringsdrivende (FPL) og selskaper (EPL) for inntektsårene 2006–2008 på landsbasis



alminnelig inntekt, mens reduksjonen utgjorde 160 mill. kroner. For næringsdrivende og selskaper til sammen var brutto beløpsendringer for 2008 om lag 750 mill. kroner lavere enn for inntektsåret 2007, og om lag 1770 mill. kroner lavere enn for 2006. Gjennomsnittlig brutto endringer i alminnelig inntekt per næringsdrivende utgjorde for inntektsåret 2008 194 437 kroner, mens tilsvarende for inntektsårene 2006 og 2007 var henholdsvis 170 134 kroner og 202 959 kroner. For selskaper var tilsvarende beløp 1 546 282 kroner for 2008, mens det for 2006 og 2007 var henholdsvis 915 252 kroner og 1 911 612 kroner.

### 5.3.5 Samlede bruttoeffekter i alminnelig inntekt

Tabell 5.4 viser at de obligatoriske og egendefinerte kontrollene for inntektsåret 2008 resulterte i en brutto endring i alminnelig inntekt på vel 10,5 mrd. kroner for alle de tre skattytergruppene<sup>37</sup> på landsbasis. 9,6 mrd. kroner var forhøyelser, og 0,9 mrd. kroner var reduksjoner i alminnelig inntekt. Samlet brutto endring i alminnelig inntekt for 2008 var 2,4 mrd. kroner høyere enn for 2006, men 1,2 mrd. kroner lavere enn for inntektsåret 2007. Det relative forholdet mellom inntektsforhøyelser og -reduksjoner var omtrent det samme for 2006 og 2007 som for 2008, det vil si at inntektsforhøyelser utgjorde om lag 90 prosent av brutto inntektskorreksjoner.

37) Den samlede oversikten i punkt 5.3.5 omfatter også lønnstakere og pensjonister selv om denne gruppen er behandlet under punkt 5.2.

**Tabell 5.4 Samlet bruttoeffekt i alminnelig inntekt etter obligatoriske og egendefinerte kontroller av lønnskare/pensjonister (PSA), næringsdrivende (FPL) og selskaper (EPL) på landsbasis (tall i mill. kroner)**

Skattytergruppe og type kontroll	Inntektsår 2006	Inntektsår 2007	Inntektsår 2008
PSA – obligatoriske kontroller	1483	3017	3286
PSA – egendefinerte kontroller	1343	1541	2580
FPL – obligatoriske kontroller	591	328	575
FPL – egendefinerte kontroller	1266	755	497
EPL – obligatoriske kontroller	2085	5172	3211
EPL – egendefinerte kontroller	1374	865	373
<b>Samlede bruttoeffekter i alminnelig inntekt</b>	<b>8142</b>	<b>11 678</b>	<b>10 522</b>

For gruppen lønnskare og pensjonister viser tabell 5.4 at brutto endring i alminnelig inntekt for inntektsåret 2008 etter både obligatoriske og egendefinerte kontroller var om lag 5,9 mrd. kroner. Dette var henholdsvis 3,0 mrd. kroner og 1,3 mrd. kroner høyere enn for inntektsårene 2006 og 2007. For næringsdrivende var brutto endring i alminnelig inntekt for 2008 om lag 1,1 mrd. kroner. Tilsvarende endringer for inntektsårene 2006 og 2007 var 1,9 mrd. kroner og 1,1 mrd. kroner. For selskaper har brutto endringer i alminnelig inntekt for inntektsårene 2006, 2007 og 2008 vært henholdsvis 3,5 mrd. kroner, 6,0 mrd. kroner og 3,6 mrd. kroner.

De obligatoriske kontrollene overfor alle de tre gruppene resulterte for inntektsåret 2008 i en brutto endring i alminnelig inntekt på om lag 7,1 mrd. kroner. Tilsvarende endringer for 2006 og 2007 var henholdsvis 4,2 mrd. kroner og 8,5 mrd. kroner. For inntektsåret 2008 medførte de egendefinerte kontrollene en brutto endring i alminnelig inntekt på om lag 3,5 mrd. kroner for alle de tre gruppene samlet. Dette var 0,5 mrd. kroner lavere enn for 2006 og 0,3 mrd. kroner høyere enn for 2007.

### 5.3.6 Utvidet ligningsperiode

Fra 1. januar 2004 ble regelverket knyttet til ligningsperioden endret for næringsdrivende og selskaper, jf. Ot.prp. nr. 1 (2003–2004). De nye reglene innebærer blant annet at skattekontorene kan foreta ligningsbehandling og eventuelle endringer innenfor en 12 måneders periode, regnet fra selvangivelsesfristen. Endringer som foretas etter utlegg av skatteoppgjøret, det vil si fra omkring 1. oktober i ligningsåret til 31. mai året etter, blir benevnt som utvidet ligningsperiode. Endring av ligning i denne perioden går gjennom en noe strengere saksbehandling enn det som gjelder før utlegg av ligningen. Blant annet er det en ubetinget plikt å varsle skattyterne om at skattekontoret vil foreta endringer, og skattyterne har rett til å gi tilsvar med utfyllende opplysninger. I statistikken fra skatteetaten er kontrolldata fra utvidet ligningsperiode delt mellom den ordinære rapporteringen, som gjelder perioden fra utleggstidspunktet til 31. desember i ligningsåret, og en særskilt rapportering som gjelder perioden fra 1. januar til 31. mai året etter.

For inntektsåret 2006 ble det på landsbasis behandlet 2572 saker, jf. tabell 5.5. Dette resulterte i 385 saker med inntektskorreksjoner og en brutto

**Tabell 5.5 Den særskilte rapporteringen av ligningsbehandlingen i perioden 1. januar–31. mai året etter ligningsåret (brutto korreksjon i mill. kroner)**

Region	Inntektsår 2006			Inntektsår 2007		
	Saker behandlet	Saker med inntektskorreksjoner	Brutto korreksjon i alminnelig inntekt	Saker behandlet	Saker med inntektskorreksjoner	Brutto korreksjon i alminnelig inntekt
Skatt øst	472	35	716	335	22	107
Skatt sør	735	242	251	2975	416	117
Skatt vest	457	43	164	982	110	115
Skatt Midt-Norge	524	32	14	486	46	151
Skatt nord	384	33	19	88	23	5
<b>Hele landet</b>	<b>2572</b>	<b>385</b>	<b>1164</b>	<b>4866</b>	<b>617</b>	<b>495</b>

korleksjon i alminnelig inntekt på 1 164 mill. kroner. For 2007 økte antall saker behandlet med 2294 til 4866 (89 prosent) saker og antall korreksjoner med 232 (60 prosent). For inntektsåret 2007 var imidlertid brutto inntektskorreksjoner 669 mill. kroner lavere enn for 2006.

For inntektsåret 2006 utgjorde antall saker med korreksjoner i forhold til antall behandlede saker 15,0 prosent på landsbasis, og den varierte fra 6,1 prosent i Skatt Midt-Norge til 32,9 i Skatt sør. Tilsvarende var andelen med inntektskorreksjoner for landet som helhet for inntektsåret 2007 12,7 prosent, og den varierte fra 6,6 prosent i Skatt øst til 26,1 prosent i Skatt nord. For begge inntektsårene var det Skatt sør som både hadde høyest antall saker behandlet og høyest antall saker med inntektskorreksjoner. Med unntak av Skatt Midt-Norge hadde skatteregionene lavere brutto beløpskorreksjoner for inntektsåret 2007 enn tilsvarende for 2006. En av skatteregionene opplyser i intervju at oversikten i tabell 5.5 bare omfatter kontroller registrert i System for ligning (SL), og at regionen i tillegg hadde 200–250 kontroller som var registrert i systemet for Datastøttet selvangivelsesbehandling (DSB) for de to årene.

I Skattedirektoratets rapport for første halvår 2008 ga direktoratet uttrykk for at det er et potensial for å øke antall kontrollhandlinger i utvidet ligningsperiode. De fleste skatteregionene opplyser i intervjuene at de er enige med direktoratet i dette, og at kontrollomfanget i den utvidede ligningsperioden burde økes. Ifølge regionene har det av ressursmessige årsaker og andre prioriterte arbeidsoppgaver, som klagesaksbehandling, aksjonærregisteret, forhåndsuttalelser og arbeid med eiendomsregisteret, ikke vært mulig å øke omfanget av kontrollarbeidet i denne perioden. En av skatteregionene gir uttrykk for at det først og fremst er på kontrolliden det må nedprioriteres når ressursituasjonen er vanskelig.

#### 5.4 Likebehandling av skattyterne

For å belyse i hvilken grad like saker blir behandlet likt ved den årlige ligningen, er det gjennomført en vignettundersøkelse. Hensikten med vignettundersøkelsen er ikke å avdekke eventuelle feilaktige vedtak, men å få fram et datagrunnlag som kan si noe om eventuelle variasjoner i saksbehandlingen mellom kontorene og eventuelt hvilke årsaker som ligger bak variasjonene. Sakene som ble sendt til de utvalgte skattekontorene, var

konstruerte saker med utgangspunkt i reelle saker. Alle regionene oppgir i intervjuene at sakene i vignettundersøkelsen var relevante og omhandlet problemstillinger som etaten kan forventes å behandle under det ordinære ligningsarbeidet. Begrunnelsen for vedtakene gir sammen med intervjuer i regionene informasjon om hva som kan være årsakene til eventuelle variasjoner i ligningsbehandlingen.

##### 5.4.1 Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 1

Sak 1 omhandler problemstillinger knyttet til salg av pendlerbolig. Faktagrunnlaget som ble sendt til skattekontorene, framgår av faktaboks 5.1.

###### Faktaboks 5.1 Sak 1 til skattekontorene

Selvangivelsen 2008 post 5.0 Tilleggsopplysninger: Jeg bor med familien i Arendal. I Oslo har jeg en leilighet som ble kjøpt som fritidsbolig i 2004. Boligen ble kjøpt av en venn for 1 200 000 kroner. Takst på kjøpstidspunktet var 1 250 000 kroner. Fra 1. januar 2007 har jeg jobbet i Oslo og har brukt leiligheten i ukedagene sammen med vår eldste sønn som studerer i Oslo. Jeg har reist hjem hver helg. Leiligheten ble solgt 28. november 2008 for 1 300 000 kroner, da jeg i september 2008 begynte i ny jobb i Arendal. Hvordan skal salget av leiligheten behandles skattemessig? Begrunn svaret.

Skattedirektoratets forslag til løsning:

"Det er i dette tilfelle tale om en leilighet som i utgangspunktet er blitt kjøpt som fritidsbolig for eier i 2004. Fra og med 1. januar 2007 er leiligheten opplyst å ha blitt benyttet av eier til bopel i ukedagene ifm. arbeidsopphold i Oslo. Eier har reist hjem til sin faste bopel i Arendal i helgene. Leiligheten ble solgt 28. november 2008. Leiligheten er solgt med en gevinst på kr 100 000 (salgssum kr 1 300 000 – kostpris kr 1 200 000).

Bestemmelsene om skattefritak for gevinst ved salg av bolig etter skatteloven § 9-3 annet ledd er forutsatt å kun gjelde én bolig av gangen, nemlig skattyters faste bolig (hjem). I praksis er det likevel gjort unntak for boliger som skattyter må bo i pga. arbeidet (pendlerboliger). Gevinst ved salg av pendlerbolig kan derfor også være skattefri etter samme regler som gjelder for ordinære boligeiendommer.

For at en gevinst ved salg av bolig skal være skattefri, må eier ha eid boligen i mer enn ett

år og bodd i den i minst ett av de siste to år. Vilkåret om å ha eid eiendommen i mer enn ett år er her oppfylt. Videre har eier brukt leiligheten som egen pendlerbolig i minst ett av de siste to årene før salget fant sted.

Selv om eier har brukt boligen som pendlerbolig, er det ikke gitt at den skal klassifiseres som det dersom boligen også brukes til andre formål. Det er den faktiske bruken av en eiendom som er avgjørende for hvordan den skal klassifiseres skattemessig. Ut fra opplysningene har leiligheten i Oslo fungert som fast bolig for skattyters sønn pga. studieopphold. Er boligen tatt i bruk til ulike formål som her, må en finne ut av hva boligen objektivt sett fremstår som etter en konkret helhetsvurdering.

Det er ikke opplyst hvor omfattende sønnens bruk er verken med hensyn til tidsrom og arealbenyttelse. Men hvis sønnen har benyttet hele leiligheten som sin faste bolig, er det naturlige utgangspunkt at brukens intensitet vil være noe høyere enn ved bruk av boligen til pendlerformål. Det kan likevel tenkes unntak fra dette. På bakgrunn av mangelfulle opplysninger er det vanskelig å konkludere. Hvis en forutsetter at skattyters sønn har brukt hele leiligheten som fast bolig i det tidsrom hvor skattyter har brukt leiligheten til pendlerbolig, vil leiligheten anses som fast bolig.

Gevinsten vil basert på dette faktum være skattepliktig."

Tabell 5.6 viser fordelingen av skattekontorenes svar på sak 1. Det var 20 skattekontorer som svarte på sak 1. 17 av disse kontorene vurderte boligen i Oslo som skattefri pendlerbolig. Ett av disse skattekontorene ga uttrykk for at det ikke regnes som utleie at sønnen bor i pendlerboligen selv om han er voksen. To skattekontorer oppga at vilkårene for pendlerbolig ikke er oppfylt fordi sønnen bor i leiligheten. Det ene av disse to kontorene mente at hele gevinsten på 100 000

kroner er skattepliktig, fordi det ikke anses som gavesalg fra vennen. Det andre kontoret satte gevinsten til 50 000 kroner fordi deler av boligen ble ansett som skattefri pendlerbolig. Den delen som sønnen disponerer, ble vurdert som skattepliktig gevinst. Denne er skjønsmessig fordelt med 50/50 slik at 50 000 kroner anses som skattepliktig gevinst. Et tredje skattekontor anser boligen i Oslo som fritidsbolig, og gevinsten ble vurdert som skattepliktig. Skattepliktig gevinst ble satt til 50 000 kroner idet taksten anses som virkelig verdi, mens 50 000 kroner ble ansett som skattefritt gavesalg fra vennen.

Av de 20 skattekontorene som besvarte sak 1, var det 18 kontorer som hadde andre forslag til løsning enn Skattedirektoratet. Blant de to kontorene som i likhet med Skattedirektoratet mente at dette var skattepliktig salg av bolig, var det bare det ene kontoret som fulgte direktoratets forslag til skattemessig gevinst.

#### 5.4.2 Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 2

Sak 2 omhandler problemstillinger knyttet til salg av boligeiendom og reglene om brukshindring. Faktagrunnlaget som ble sendt til skattekontorene, framgår av faktaboks 5.2.

#### Faktaboks 5.2 Sak 2 til skattekontorene

Selvangivelsen 2008 post 5.0 Tilleggsopplysninger: I juni 2006 kjøpte jeg en leilighet fra mine besteforeldre for 1 mill. kroner. Kjøpesummen var langt under avholdt takst, som ble fastsatt til 1 500 000 kroner. Gaveskjema ble sendt til skattefogden, som la til grunn at forskudd på arv utgjorde 500 000 kroner. Leiligheten ble solgt i juni 2008 for 1 600 000 kroner. Det bemerkes at jeg flyttet inn i leiligheten i mai 2007 og bodde der i to uker, selv om det var klart at jeg skulle flytte til utlandet i jobbsammenheng. På grunn av den nye jobben har leiligheten vært utleid fram til salget. Boligen i utlandet har hele tiden vært leid. Hvordan skal salget av leiligheten behandles skattemessig? Begrunn svaret.

Tabell 5.6 Oppsummering av skattekontorenes svar på sak 1

Antall skattekontorer	Skattemessig behandling	Gevinst
17	Skattefri pendlerbolig	0
2	Skattepliktig salg av bolig	100 000 / 50 000
1	Skattepliktig salg av fritidsbolig	50 000

Skattedirektoratets forslag til løsning:

"Denne saken reiser to spørsmål, det ene går på beregningen av gevinstens størrelse (hva som skal utgjøre inngangsverdien), det andre går på om vilkåret om botid er oppfylt.

Skattyter har her fått forskudd på arv ved å ha kjøpt bolig fra sine besteforeldre til under takst. Ved gavesalg skal inngangsverdien for skattyter i utgangspunktet være lik omsetningsverdien, jf. skatteloven § 9-7 hvor dette framgår forutsetningsvis. Er ervervet arveavgiftspliktig, kan inngangsverdien ikke settes høyere enn den verdi som er lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen, jf. § 9-7 første punktum. I dette tilfelle har skattefogden lagt til grunn en omsetningsverdi på kr 1 500 000. Dette vil da utgjøre skattyters inngangsverdi. Salgssummen er opplyst å være kr 1 600 000, og gevinsten vil ut fra opplysningene utgjøre kr 100 000.

Det er et vilkår for skattefritak at skattyter har brukt boligen som egen bolig i minst ett av de siste to årene før salget fant sted. I dette tilfelle har skattyter faktisk kun brukt leiligheten i to uker før vedkommende flyttet til leid bolig i utlandet. Det oppstår da et spørsmål om skattyter kan påberope seg botid pga. brukshindring. Ikke-bruk pga. arbeid godtas etter loven som en brukshindring. Forutsetningen er da at skattyter ikke kjente til den nye jobben på det tidspunkt da boligen ble ervervet, samt at skattyter ikke har ervervet en ny bolig. Tidspunktet for når skattyter ble kjent med den nye jobben i utlandet, er ikke angitt, men det er grunn til å anta at skattyter ikke hadde kjennskap til jobben på ervervstidspunktet. Skattyter flyttet inn i mai 2007, og ut fra opplysningene er det grunn til å anta at skattyter fortsatt hadde jobben i utlandet når leiligheten ble solgt. Vilkaåret om botid må etter dette anses oppfylt. Reglene om brukshindring gjelder likevel ikke hvis skattyter i samme tidsrom flytter til en annen bolig som vedkommende selv eier. Det er opplyst at skattyter flyttet til en leid bolig, og da får reglene om brukshindring anvendelse.

Gevinsten ved salg av leiligheten er skattefri."

Det var 20 skattekontorer som besvarte sak 2. Samtlige av disse kontorene vurderte saken ut fra reglene om brukshindring. Av disse skattekontorene var det 12 som svarte at gevinsten var skattefri på

grunn av reglene om brukshindring, mens de øvrige åtte skattekontorene la til grunn at gevinsten var skattepliktig fordi reglene om brukshindring ikke kom til anvendelse. Det at skattekontorene kom til ulike resultater, betyr ikke nødvendigvis at de vurderte saken forskjellig. Fem av de åtte skattekontorene som la til grunn skatteplikt, forutsatte at skattyter kjente til brukshindringen ved ervervet. Tilsvarende la 11 av de 12 skattekontorene som ga skattefrihet til grunn at skattyter ikke kjente til brukshindringen. Svarene må derfor vurderes opp mot de forutsetningene som de enkelte skattekontorene har lagt til grunn. To av skattekontorene vurderte såkalt gjennomskjæring på grunn av illojal skattetilpasning fordi skattyter flyttet inn bare to uker før avreise. Disse to skattekontorene vurderte dette som at vedkommende bare hadde skattebesparelse som formål ved å flytte inn.

Av de 20 skattekontorene var det 18 kontorer som tok utgangspunkt i de samme bestemmelsene som Skattedirektoratet for å begrunne svaret sitt. På grunn av ulik tolkning av forutsetningene i faktagrunnlaget kom enkelte av disse skattekontorene fram til andre svar enn Skattedirektoratet. De to øvrige skattekontorene begrunnet sine svar med å ta utgangspunkt i andre bestemmelser enn det direktoratet hadde benyttet i sin besvarelse.

#### 5.4.3 Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 3

Sak 3 omhandler særfradrag på grunn av store sykdomsutgifter. Faktagrunnlaget som ble sendt til skattekontorene, framgår av faktaboks 5.3.

##### Faktaboks 5.3 Sak 3 til skattekontorene

Selvangivelsen 2008 post 5.0 Tilleggsopplysninger: Jeg har Parkinsons sykdom (legeerklæring framlagt i selvangivelsen for 2006) og har i post 3.5.4 blant annet krevd fradrag for en helsereise av tre ukers varighet til Maldivene med 20 000 kroner. Utgiftene knytter seg til ekstra omkostninger vedrørende min datter som ledsager og pleiehjelp (15 000 kroner) samt hotellrom tilpasset min funksjonshemming (5000 kroner). Hvordan skal reisen behandles skattemessig? Begrunn svaret.

Skattedirektoratets forslag til løsning:

"Det er i dette tilfellet tale om en person som har Parkinsons sykdom. Legeerklæring er framlagt i forbindelse med selvangivelsen for 2006. Vedkommende har i post 3.5.4. blant



annet krevd fradrag pålydende kr 20 000 for en helsereise av tre ukers varighet til Maldivene. Det er her opplyst at utgiftene, pålydende kr 20 000 knytter seg til ekstra omkostninger til ledsager og pleiehjelp samt tilpasset hotellrom.

Skatteloven § 6-83 har regler om særfradrag for skattytere som har usedvanlig store sykdomskostnader. Følgende hovedvilkår må være oppfylt for å få rett til særfradrag:

- Det må foreligge en varig sykdom eller svakhet.
- Sykdommen eller svakheten må foreligge hos skattyteren selv eller noen han/hun forsørger.
- Skattyter må ha blitt påført usedvanlig store kostnader.
- Det må foreligge årsakssammenheng mellom sykdommen/svakheten og kostnadene.

Det er de faktiske merkostnadene på grunn av sykdommen som det kan kreves særfradrag for, og sykdomskostnadene må i løpet av inntektsåret minst utgjøre kr 9180.

Skattyter har i 2006 lagt frem en legeattest som konkluderer med varig sykdom. I utgangspunktet har skattyter ifm. krav om særfradrag plikt til å legge frem en slik legeattest hvert år, men fra dette gjelder det et unntak for kronisk sykdom. I slike tilfeller trenger ikke skattyter å fremlegge en legeattest hvert år. Fremlagt legeattest i 2006 kan derfor legges til grunn ved behandlingen for inntektsåret 2008.

Etter skatteloven § 6-83 fjerde ledd gis det ikke fradrag for kostnader i forbindelse med helsereiser, jf. skatteloven § 6-1 annet ledd. Dette anses som private kostnader og er ikke fradragsberettiget.

En helsereise er en reise som skattyter foretar pga. sykdom, men normalt uten at det foregår medisinsk behandling eller pleie i vanlig forstand. Det gis ikke fradrag for utgifter til selve helsereisen, men det kan foreligge fradragsrett for merkostnader etter § 6-83 første ledd dersom ferieturen blir betydelig dyrere som følge av sykdommen.

Under forutsetning av at de oppførte beløp er reelle merkostnader som følge av skattyters Parkinsons sykdom, vil dette være merkostnader som gir rett til særfradrag, for

eksempel prisdifferansen mellom vanlig hotellrom og hotellrom tilpasset funksjonshemmede og eventuelle ekstrakostnader til ledsager. Fradragsretten er avgrenset mot kostnader som også andre skattytere normalt pådrar seg uten å ha tilsvarende sykdom eller svakhet. Det tas kun hensyn til merkostnader som skyldes sykdommen."

Det var 18 skattekontorer som besvarte sak 3. Av disse kontorene var det 17 som ville gi fradragsrett for dokumenterte merutgifter for ledsager og hotellrom. Ett skattekontor vurderte at utgiftene var pådratt i forbindelse med en helsereise. Ifølge dette skattekontoret gir ikke dette rett til fradrag, siden det bare er behandlingsreiser godkjent av offentlig norsk helsevesen som gir slik fradragsrett. Her var det de 17 førstnevnte skattekontorene som fulgte Skattedirektoratets forslag til løsning.

#### 5.4.4 Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 4

Sak 4 omhandler ligningsverdi på feriebolig i utlandet. Faktagrunnlaget som ble sendt til skattekontorene, framgår av faktaboks 5.4.

##### Faktaboks 5.4 Sak 4 til skattekontorene

Selvangivelsen 2008 post 5.0 Tilleggsopplysninger: Jeg har en enebolig i Norge (Oslo), bygd i 1993, med markedsverdi på 4 mill. kroner. Ligningsverdien på denne er 800 000 kroner. I 2008 kjøpte jeg en eldre leilighet i Italia for 2 mill. kroner. Leiligheten er bygd i 1911. Hva skal ligningsverdien på leiligheten settes til i selvangivelsen? Begrunn svaret.

Skattedirektoratets forslag til løsning:

"Ligningsverdi for fast eiendom i utlandet skal fastsettes etter norske regler. Det tas utgangspunkt i eiendommens salgsverdi.

For bolig- og fritidseiendommer skal det legges til grunn tilnærmet samme forhold mellom ligningsverdi og omsetningsverdi som i skattyters bostedskommune. Ligningsverdien er her opplyst å være 20 % av boligens markedsverdi. I og med at også likningsverdien skal fastsettes ut fra det samme forholdet i utlandet som i Norge, blir likningsverdien 20 % av 2 000 000, nemlig kr 400 000."

**Tabell 5.7 Oppsummering av skattekontorenes svar på sak 4**

Antall skattekontorer	Begrunnelse	Ligningsverdi
7	Forholdsmessig mellom Norge og utlandet, 20 %	400 000
7	Verdi som Oslo benytter ved nye boliger, 25 %	500 000
4	Maksimalverdi av markedsverdi, 30 %	600 000
2	Kvadratmeterverdier	Ikke angitt

Tabell 5.7 viser fordelingen av skattekontorenes svar på sak 4. Det er 20 skattekontorer som har svart. Alle skattekontorene opplyser at verdien på leiligheten i Italia skal fastsettes etter norske regler. Sju av skattekontorene har fastsatt ligningsverdien med bakgrunn i den forholdsmessige verdien av boligen i Norge, slik at ligningsverdien på leiligheten i Italia ble satt til 400 000 kroner. Dette er samme løsning som Skattedirektoratet har lagt til grunn. Sju andre skattekontorer har lagt til grunn ligningsverdien som Oslo benytter når de fastsetter ligningsverdien på nye eiendommer. I Oslo er det fast praksis at ligningsverdien skal settes til 25 prosent av markedsverdien når ligningsverdien fastsettes første gang. Dette gir en ligningsverdi på 500 000 kroner for boligen i Italia. Fire skattekontorer har benyttet reglene om at ligningsverdien maksimalt kan være på 30 prosent av markedsverdien, det vil si 600 000 kroner. Skatt vest benytter kvadratmeterverdier når de skal fastsette ligningsverdien på boliger og fritidseiendommer. I mangel på andre opplysninger brukte to skattekontorer de lokale takseringsreglene med verdi per kvadratmeter, men verdien var likevel innenfor 30 prosent av markedsverdien.

#### 5.4.5 Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 5

Sak 5 omhandler gjenopptakelse av ligningen og beregning av skattepliktig gevinst. Faktagrunnlaget som ble sendt til skattekontorene, framgår av faktaboks 5.5.

Skattedirektoratets forslag til løsning:

"Det er i dette tilfellet opplyst at skattyter i 1987 kjøpte en bolig fra sin mor pålydende 800 000 kroner. Denne boligen blir solgt i 2006 for 1 600 000 kroner. Det er videre opplyst at skattyters datter har bodd i denne boligen, hele tiden fra den ble kjøpt til den ble solgt. Skattyter har således ikke brukt denne boligen som egen bolig. For inntektsåret 2006 blir skattyter derfor skattlagt for gevinsten pålydende 800 000 kroner.

#### Faktaboks 5.5 Sak 5 til skattekontorene

Klage på ligningen for inntektsåret 2006 – innsendt i mai 2008: I selvangivelsen for inntektsåret 2006 ble jeg skattlagt for en gevinst på 800 000 kroner ved salg av en enebolig. I post 5.0 Tilleggsopplysninger opplyste jeg om at boligen var kjøpt fra min mor for 800 000 kroner i 1987 og solgt for 1 600 000 kroner. I tillegg opplyste jeg om at min datter har bodd i boligen fra kjøpet og fram til salget, og kun betalt for løpende utgifter og vedlikehold. Jeg er ufør og har vært mye syk, og ble først nå i mai 2008 klar over at mine utgifter i 1989 til et helt nytt bad i første etasje (før kun bad i kjelleren) og oppføring av garasje skulle ha redusert gevinsten. Jeg har imidlertid ikke klart å finne kvitteringer på utført arbeid, men vedlegger takst på boligen som ble avholdt etter at arbeidene var ferdig i 1989. Taksten ble fastsatt til 950 000 kroner. Jeg ber derfor om at ligningen endres for inntektsåret 2006, slik at gevinsten reduseres med 150 000 kroner (950 000 kroner – 800 000 kroner) pga. mine utgifter til nytt bad og garasje. Hvordan vil skattekontoret behandle og avgjøre klagen? Begrunn svaret.

Skattyter klager på ligningen for inntektsåret 2006 i mai 2008. Bakgrunnen for klagen er at skattyter først i mai 2008 ble klar over sine utgifter i 1989 i forbindelse med oppføring av en garasje og installering av nytt bad i første etasje. Det er her opplyst at det kun tidligere var et bad i kjelleren. Skattyter kan ikke fremlegge kvitteringer for disse utgiftene, men vedlegger en takst på huset fra 1989 etter at arbeidene var ferdig som viser en verdi på 950 000 kroner.

Denne saken gjelder først og fremst selve klagebehandlingen. Dernest det materielle spørsmålet om aktiveringspliktig påkostning. Regelen er at kostnader som pådras for å bringe gjenstanden opp i den standard den har hatt tidligere, er vedlikehold. Kostnader som bringer gjenstanden opp til en høyere standard, er påkostning. Det er i denne saken oppført en

garasje, og det er bygget et helt nytt bad i husets første etasje. Det er opplyst at det før kun var et bad i kjeller. Det anses ikke tvilsomt at det i denne saken er tale om påkostning.

Det vil først og fremst knyttes en bemerkning til at ingen slike saker er helt like. Det forutsetter en konkret skjønnsmessig vurdering av hver enkelt sak.

Skattyter kan klage til skattekontoret over ligning etter ligningsloven § 9-2. Her er klagen kommet inn mindre enn ett år etter at ligningen ble lagt ut, og skal behandles som klagesak jf. ligningsloven § 9-2 nr. 9.

Når skattyter har klaget utenfor klagefristen som her, må skattekontoret avgjøre hvilken betydning det skal ha at klagen kom inn for sent, jf. § 9-2 nr. 8 jf. § 9-5 nr. 7. Skattekontoret må foreta en helhetsvurdering av om det er grunn til å ta saken opp til behandling hvor det bl.a. kan ses hen til beløpets størrelse, sakens opplysning, skattyters forhold og den tid som har gått. Se også Finansdepartementets veiledende retningslinjer 26.01.1984 nr. 13 om endring uten klage.

Etter det opplyste er skattyter ufør, og dersom skattyters inntekt kun består av en uførepensjon, må det legges til grunn at spørsmålets betydning taler for å ta saken opp til endring. Endring av størrelsen på gevinstbeskatningen sammenholdt med skattyters økonomiske stilling vil ha betydning.

Det neste momentet er skattyters forhold. Skattyter har selv opplyst å være mye syk, og har av den grunn ikke vært klar over at utgiftene til bad og oppføring av garasje skulle ha redusert gevinsten. Da det ikke er opplyst hvilken sykdom skattyter har, herunder at det ikke er opplyst noe om skattyters personlige forutsetninger for øvrig, så kan dette være et moment som taler litt eller mye for å ta opp saken.

Likningssystemet forutsetter at skattyter selv kontrollerer sin likning og klager innen fastsatte frister når han finner feil. Det er derfor mindre grunn til å ta opp endringssak jo lengre tid som har gått. Denne saken gjelder inntektsåret 2006. Skattyter påklager dette i mai 2008. Sett hen til de andre momenter og at dette vil være en endring i skattyters favør, kan den tid

som har gått, ikke vektlegges som et avgjørende argument som taler mot å ta opp likningen.

Det siste momentet som må tas med i helhetsvurderingen, er om saken er tilstrekkelig opplyst, og hvorvidt eventuelt merarbeid står i rimelig forhold til sakens betydning. Hvis det i en eventuell endringssak vil være vanskelig å slå fast de faktiske forhold av betydning for saken, vil det vanligvis ikke være grunn til å ta saken opp til endring i skattyters favør. Dette gjelder spesielt dersom en endringssak er arbeidskrevende for likningsmyndighetene.

Skattyter har i denne saken ikke tatt vare på kvitteringer for de utførte påkostningene i forbindelse med bad og oppføring av garasje. Skattyters inngangsverdi ved kjøp i 1987 er opplyst å være 800 000 kroner. Den takst som foreligger i 1989 etter at de utførte arbeider var gjort, viser en verdi på 950 000 kroner.

Det er helt på det rene at det er enkelte begivenheter som kan lede til at skattyters inngangsverdi må forhøyes, dvs. at skattyter har en aktiveringsrett for utgifter som angår eiendommen, og som ikke er eller vil bli fradratt på annen måte. Påkostninger er utgifter som ikke kan fradras direkte, og skal således bli lagt til (aktivert) inngangsverdien. Det er ikke noe vilkår at påkostningene har bidratt til å øke gjenstandens verdi.

Under forutsetning av at verdien i 1987 tilsvarer en reell markedsverdi, noe taksten fra 1989 kan tyde på, antas det ikke å kreve så mye merarbeid for å slå fast de faktiske forhold av betydning for saken. Ved en eventuell endring av likning er det ikke gitt at påkostningen utgjør 150 000 kroner, men ved å ta utgangspunkt i skattyters kostpris i 1987, den nye taksten fra 1989, herunder generell kjennskap til markedet i perioden, antas det at en endring av ligning ikke vil kreve merarbeid mht. innhenting av nye opplysninger mv.

Etter en helhetsvurdering av de ovennevnte momenter vil det være grunn til å ta saken opp til behandling, jf. § 9-2 nr. 8, jf. § 9-5 nr. 7.

Ved beregning av skattepliktig gevinst må det tas hensyn til oppregulering av inngangsverdien etter skatteloven § 9-8."

Tabell 5.8 viser fordelingen av skattekontorenes svar på sak 5. Det er 20 skattekontorer som har svart. 16 kontorer vil ta saken opp til ny behandling, mens fire skattekontorer ikke vil gjenoppta saken. De fire skattekontorene som ikke vil ta saken opp på nytt, mener at skattyter ikke har dokumentert godt nok at sykdommen har gjort at vedkommende ikke har vært i stand til å ivareta sine interesser eller dokumentert selve påkostningen godt nok. Dersom dette var bedre dokumentert, opplyser noen av disse at de ville tatt opp saken på nytt. Ett av skattekontorene ville da også ha oppregulert inngangsverdien, det vil si hva boligen ble kjøpt for, etter skatteloven § 9-8 ved beregning av gevinsten. Til sammen var det fire skattekontorer som hadde samme løsning som Skattedirektoratet, det vil si at saken tas opp til ny behandling, gevinst for påkostning av bad og garasje reduseres og inngangsverdien oppreguleres etter skatteloven § 9-8.

Når det gjelder selve beregningen av skattepliktig gevinst, er det store forskjeller mellom skattekontorene. Dette skyldes dels at skattekontorene ikke finner saken tilstrekkelig opplyst, slik at reduksjonen av gevinsten må fastsettes skjønnsmessig, og dels at fem skattekontorer vil oppregulere inngangsverdien ved beregning av gevinsten. Skattekontorenes gevinstberegning varierer fra 513 000 kroner til 800 000 kroner. Dette skyldes både gevinstberegningen og at eventuell oppregulering av inngangsverdien har blitt gjort på forskjellig grunnlag. Med en skattesats på 28 prosent vil forskjellen i beregnet skatt utgjøre om lag 80 000 kroner mellom høyeste og laveste gevinstberegning.

#### 5.4.6 Skattedirektoratets og skattekontorenes svar på sak 6

Sak 6 omhandler særfradrag for ombygging av bolig. Faktagrunnlaget som ble sendt til skattekontorene, framgår av faktaboks 5.6.

#### Faktaboks 5.6 Sak 6 til skattekontorene

Selvangivelsen 2008 post 5.0 Tilleggsopplysninger: Jeg har i post 3.5.4 krevd fradrag for ombygging av eneboligen med 150 000 kroner. Jeg er blitt rullestolbruker og har i 2008 bygget en ny veranda (den gamle var lite framkommelig og ikke mulig å utvide). Kostnadene for ombyggingen ble på 150 000 kroner, jf. vedlagte kvitteringer. Hvordan skal ombyggingen av eneboligen behandles skattemessig? Begrunn svaret.

Skattedirektoratets forslag til løsning:

"Denne saken reiser spørsmål om rett til særfradrag for ombygging av bolig. Skattyter er rullestolbruker. Den gamle verandaen var lite framkommelig og ikke mulig å utvide. Det er derfor bygget en ny veranda. Kostnadene er dokumentert med kvitteringer og utgjør kr 150 000. Ved ekstra utlegg ved påkostninger på en bygning, f.eks. ombygging av bolig, må det først vurderes om skattyters merkostnader er pådratt som en direkte følge av sykdommen. Dette kan f.eks. være merkostnader til fjerning av dørterskler, merkostnader til bredere dører, spesialinnredning for kjøkken og bad o.l.

Skattyter har tilpasset boligen pga. rullestolbruk, andre opplysninger foreligger ikke. Den gamle verandaen var lite framkommelig, og bygging av ny veranda anses derfor som en merkostnad, pådratt som en følge av rullestolbruken.

Det neste som må vurderes, er om kostnaden som er pådratt som følge av sykdommen/svakheten, er oppofret, eller om skattyter kan antas å få pengene tilbake som økt salgssum ved et senere salg. Skattyters merkostnad ved bygging av ny veranda vil bare anses som en sykdomskostnad i den utstrekning det ikke

Tabell 5.8 Oppsummering av skattekontorenes svar på sak 5

Antall skattekontorer	Reduksjon av gevinst for bad og garasje	Oppregulering av inngangsverdi
3	Nei	Nei
2	100 000	Nei
2	Nei	128 000
7	150 000	Nei
1	58 000	137 000
3	150 000	137 000
2	Ja, men beløp ikke beregnet	Nei

kan antas at påkostningen fører til verdiøkning på eiendommen.

Skattyters merkostnad ved bygging av ny veranda vil ikke være en sykdomskostnad dersom boligens markedsverdi øker tilsvarende."

Tabell 5.9 viser fordelingen av skattekontorenes svar på sak 6. Det er 18 skattekontorer som har svart på sak 6. Samtlige vurderte saken etter reglene om særfradrag for store sykdomsutgifter, noe som er i tråd med Skattedirektoratets svar. Sju kontorer svarte at det ikke foreligger tilstrekkelige opplysninger til å fordele skjønsmessig mellom påkostning/verdiøkning og sykdomsutgifter. Ut fra de opplysningene som forelå i saken, vurderte fem skattekontorer at en 50/50 fordeling mellom påkostning (verdiøkning) og sykdomsutgift (særfradrag) kunne være rimelig. Utgiftene anses bare som en sykdomsutgift dersom de ikke fører til en verdiøkning av eiendommen. Tre skattekontorer ga fradrag med andre beløpsstørrelser, mens tre andre skattekontorer mente at ombyggingen hadde ført til en tilsvarende verdiøkning, slik at fradrag ikke ble innvilget.

To av skattekontorene ville fordele sykdomsutgiftene over forventet levetid på ombyggingen, mens et annet skattekontor mente at de skjønsmessige sykdomsutgiftene skulle fordeles over forventet brukstid ut fra skattyters alder. Når kostnaden skal fordeles over flere år, vil man fort komme inn under grensen på 9180 kroner per år dersom skattyter ikke har andre sykdomsutgifter. I så fall vil fradraget ikke ha noen reell skattemessig effekt.

#### 5.4.7 Årsaker til variasjon i utfall av saksbehandlingen

På spørsmål om hvorfor etatens saksbehandling varierte, oppgir skatteregionene at flere av sakene i vignettundersøkelsen omhandlet skjønsmessige vurderinger som tilsier avvik uten at det nødven-

digvis betyr at det ene svaret er riktig, og det andre er galt. Enkelte regioner mener at reglene på noen områder kan bli mer detaljerte. Et detaljert regelverk gir normalt større grad av likebehandling hvis ikke regelverket er for komplisert. Komplisert regelverk blir av flere regioner oppgitt som grunn til at svarene varierte. Enkelte regioner framhever også tidspress som årsak til forskjellige utfall av behandlingen. Regionene mener at kompetansen hos saksbehandlerne stort sett er tilfredsstillende.

Samtlige skatteregioner mener at spesialiseringen som har funnet sted de siste årene i forbindelse med ROS, har redusert variasjonen i saksbehandlingen. Regionene gir uttrykk for at det fremdeles kan være en viss variasjon i saksbehandlingen mellom regionene på vurderinger som innebærer stor grad av skjønn. Det blir også pekt på at det kan være en viss variasjon innen den enkelte region dersom det er flere grupper som arbeider innenfor det samme området.

Etter Skattedirektoratets vurdering omhandler enkelte av sakene i vignettundersøkelsen områder der regelverket er forholdsvis komplisert, og der dette setter store krav til saksbehandlerens kompetanse. Dette gjelder særlig sak 1 og sak 5. I sak 1 var det svært få skattekontorer som ifølge direktoratet vurderte saken riktig. Direktoratet mener at sak 1 er forholdsvis komplisert, og at man må legge flere forutsetninger til grunn. Saken framsto også som et unntak fra de typiske pendlertilfellene. Et slikt tilfelle er ikke direkte omtalt i skatteetatens Lignings-ABC. Ifølge direktoratet er imidlertid slike saker både relevante og aktuelle, og svarene viste at det kan være behov for klarere retningslinjer for behandlingen av slike saker. Direktoratet vil derfor endre Lignings-ABC, slik at vurderingstemaet for saker der boligen brukes til flere formål, kommer klarere fram.

Direktoratet gir også uttrykk for at noen av sakene gjaldt områder der regelverket forutsetter

Tabell 5.9 Oppsummering av skattekontorenes svar på sak 6

Antall skattekontorer	Særfradrag (sykdomsutgift)	Påkostning (verdiøkning)
1	150 000	0
1	100 000	50 000
5	75 000	75 000
1	50 000	100 000
3	0	150 000
7	Mangler tilstrekkelige opplysninger	Mangler tilstrekkelige opplysninger

konkrete skjønnsmessige vurderinger, og der det i reelle saker antakelig ville vært behov for å innhente supplerende faktaopplysninger. I disse sakene vil det derfor kunne være en viss variasjon i de ulike saksbehandlerne vurderinger.

Variasjonen i svarene viser ifølge Skattedirektoratet at det er behov for å fortsette arbeidet med å heve kompetansen blant saksbehandlerne i skatteetaten. Direktoratet mener det er viktig å følge opp dette gjennom fagdialogen mot regionene og gjennom tiltakene som framgår av planen i resultatavtalen mellom direktoratet og regionene. Direktoratet presiserer at korrekt og ensartet fastsettelse krever både kompetanseheving og bedre fagdialog.

## 6 Vurderinger

Ett av hovedmålene for skatteetaten er at skattene skal fastsettes riktig og til rett tid. Skatter og avgifter som fastsettes gjennom den årlige ligningsbehandlingen, utgjør en vesentlig del av statens samlede inntekter. Ordningen med forhåndsutfylt selvangivelse som omfatter både lønnstakere, pensjonister og personlig næringsdrivende, er i stor grad basert på opplysninger som skatteetaten mottar fra tredjeparter. Kvaliteten på de mer enn 54 millioner grunnlagsdataoppgavene som skatteetaten mottar årlig, er av vesentlig betydning for kvaliteten på selvangivelsene som skattyterne får tilsendt. Svakheter ved etatens kontroll med grunnlagsdata og selvangivelser kan føre til at skattene ikke blir korrekt fastsatt. I neste omgang vil dette kunne gi provenymessig tap for staten og utgjøre et rettsikkerhetsspørsmål for den enkelte skattyter.

### 6.1 Kontroll av grunnlagsdata er lavt prioritert

Skattedirektoratets kontroller av grunnlagsdata består av maskinelle og manuelle kontroller. Vanlige feil som avdekkes gjennom de maskinelle kontrollene, er blant annet ugyldige oppgavegivernumre, uidentifiserte oppgaver, ulogiske beløp eller at oppgavene ikke er levert i henhold til bestemte retningslinjer (recordbeskrivelser). De manuelle kontrollene omfatter hovedsakelig kontroll og oppfølging av kvitteringer og feillister fra de maskinelle kontrollene.

Det framgår av undersøkelsen at skatteregionene i liten grad har utført kontroller av grunnlagsdata i perioden 2007–2009. Skattedirektoratet har satt i gang et prosjekt for å analysere årsakene til den lave aktiviteten på kontroll av grunnlagsdata. Det er ikke fastsatt konkrete resultatkrav overfor regionene om kontroll av grunnlagsdata, fordi dette ifølge direktoratet er et ressursspørsmål.

Kontroll av at grunnlagsdata foreligger til rett tid og med god kvalitet, er en viktig del av skatteetatens kontrollvirksomhet. Med bakgrunn i områdets betydning kan det stilles spørsmål ved om skatteetaten i tilstrekkelig grad har prioritert arbeidet med behandling og kontroll av grunnlagsdata, både når det gjelder ikt-systemer, ressurser og krav til regionene på området.

I denne sammenhengen vises det til at skatteetatens ikt-systemer for behandling og kontroll av grunnlagsdata består av flere eldre enkeltsystemer som blant annet innebærer uhensiktsmessige og ressurskrevende arbeidsprosesser for avvikshåndtering. Flere av de manuelle kontrollene er basert på skjønsmessige vurderinger. Ikt-systemer som ikke sikrer en tilfredsstillende kontroll av grunnlagsdataene, kan ha konsekvenser for kvaliteten på de forhåndsutfylte selvangivelsene. Innføring av leveringsfritak for selvangivelsen har økt betydningen av korrekte og fullstendige grunnlagsdata.

Materielle (substansielle) grunnlagsdatakontroller på lønnsområdet blir hovedsakelig utført av de kommunale skatteoppkreverne gjennom den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Undersøkelsen viser at andelen arbeidsgivere som har vært gjenstand for stedlig kontroll, har økt fra 3,5 prosent i 2007 til 3,9 prosent i 2009 på landsbasis, mens resultatkravet fra Skattedirektoratet i hele perioden har vært 5 prosent årlig. Kontrollene resulterte i at avdekket beløp, uttrykt ved for lite innberettet grunnlag for arbeidsgiveravgift, økte fra 911 mill. kroner i 2007 til 1476 mill. kroner i 2009. Lønnsområdet har stor betydning både for statens inntekter og for ligningsbehandlingen av den enkelte skattyter, og det stilles derfor spørsmål ved om kontrollen med dette sentrale grunnlagsdataområdet er tilstrekkelig. Det registreres at Finansdepartementet og Skattedirektoratet ikke er fornøyd med oppnådde resultater for arbeidsgiverkontrollen både når det gjelder omfang og kvalitet, og at skillet mellom kommunenes administrative og statens faglige ansvar på dette området byr på spesielle utfordringer.

Undersøkelsen viser at det innenfor de fleste typer grunnlagsdata er et betydelig antall oppgaver som ikke er identifisert. Flest uidentifiserte oppgaver er det innen grunnlagsdataområdene saldo og renter, Verdipapirsentralen, lønns- og trekkoppgaver og aksje- og obligasjonsfond. Konsekvensen av uidentifiserte oppgaver kan være at aktuelle inntekts- og formuesposter ikke kommer til beskatning, eller at berørte skattytere ikke får de berettigede fradragene i inntekten. Både av hensyn til skatteproveny og den enkelte

skattyter er det viktig at skatteetaten til enhver tid har stor oppmerksomhet rettet mot uidentifiserte oppgaver over grunnlagsdata.

I henhold til interne retningslinjer for skatteetaten skal alle sent innkomne lønns- og trekkoppgaver og saldo- og renteoppgaver gjennomgå og behandles uansett beløpets størrelse, mens andre typer sent innkomne grunnlagsdata skal prioriteres ut fra tilgjengelige ressurser. Det framgår av undersøkelsen at det er noe ulik praksis mellom skatteregionene for hvordan sent innkomne oppgaver blir fulgt opp, blant annet benyttes det ulike beløpsgrenser. Det forventes at Skattedirektoratet vil presisere overfor regionene at slike saker skal følges opp, og at arbeidet med å få oppgavegiverne til å levere oppgaver til rett tid intensiveres. For sent innkomne oppgaver kan ha konsekvenser for kvaliteten på ligningen. Det er derfor også av stor betydning at skatteetaten og skatteoppkreverne utnytter sanksjonsmulighetene overfor oppgavegivere som ikke oppfyller sine plikter med å innberette opplysninger til skattemyndighetene.

I tillegg til de eksterne grunnlagsdataene finnes det også interne grunnlagsdata, det vil si opplysninger som skatteetaten har fra tidligere selvangivelser og offentlige registre. Av undersøkelsen framgår det at kvaliteten på disse grunnlagsdataene ikke har vært tilfredsstillende, og at dette særlig gjaldt verdsettelse av formuesgjenstandene bil, båt og fast eiendom. Det er betydelige variasjoner i skatteregionenes praksis for hvordan de fastsetter verdien av disse eiendelene, og i hvilken grad slike opplysninger i selvangivelsen blir kontrollert. Det kan derfor stilles spørsmål ved om skatteetaten i tilstrekkelig grad har prioritert arbeidet med å sikre god kvalitet på enkelte viktige interne grunnlagsdata. For fast eiendom registreres det at det skal etableres et nytt landsdekkende eiendomsregister, og at alle bolig-eiendommer skal takseres på nytt fra inntektsåret 2010 for å sikre en mer ensartet ligningsverdi.

Skattedirektoratet har for de senere årene stilt krav om at skatteregionene skal rette oppmerksomhet mot bruken av kontrolloppgaver for primærnæringene. Undersøkelsen viser at skatteregionene i liten grad har benyttet disse kontrolloppgavene i det ordinære ligningsarbeidet, og at oppgavene hovedsakelig blir benyttet i forbindelse med skjønnsligninger. En mer aktiv bruk av informasjonen som kontrolloppgavene for primærnæringen gir, vil kunne øke kvaliteten på ligningen av de aktuelle skattyterne.

## 6.2 Det er svakheter ved kontrollen og oppfølgingen av selvangivelsene

Kontroll av selvangivelsene skjer både gjennom landsdekkende obligatoriske kontroller og egendefinerte (verdiorienterte) kontroller i den enkelte skatteregion. Disse kontrollene innebærer at opplysninger i selvangivelsene blir kontrollert mot fastsatte kontrollparametere (for eksempel beløp) som er lagt inn i systemene for ligningsbehandling. Utslag (treff) som disse kontrollene gir, følges opp gjennom manuell saksbehandling for å vurdere om ligningen skal endres. For inntektsåret 2008 resulterte de obligatoriske og egendefinerte kontrollene av lønnstakere/pensjonister og næringsdrivende/selskaper i en brutto endring av alminnelig inntekt på 10,5 mrd. kroner, mens tilsvarende endringer for 2006 og 2007 var 8,1 mrd. kroner og 11,7 mrd. kroner. Fra 2007 til 2008 var det dermed en reduksjon på om lag 10 prosent. For alle de tre årene utgjør inntektsforhøyelser omtrent 90 prosent av bruttoendringene.

I perioden 2007–2009 har skatteregionenes ressursbruk i årsverk til ligning og kontroll av gruppen lønnstakere og pensjonister vært omtrent uendret, mens ressursbruken for gruppen næringsdrivende og selskaper har blitt redusert med 3 prosent. Dette viser at omorganiseringen av skatteetaten ikke har medført økt kapasitet til ligning og kontroll av disse gruppene.

Undersøkelsen viser at det for inntektsårene 2006–2008 har vært et betydelig omfang av obligatoriske kontrollutslag overfor gruppen lønnstakere og pensjonister. Antall kontrollutslag for inntektsåret 2008 var om lag 255 000, og brutto inntektskorreksjoner utgjorde nesten 3,3 mrd. kroner. De obligatoriske kontrollene skal både sikre et mest mulig likt nivå på ligningsbehandlingen for hele landet, og de skal sikre at skattyternes rettigheter ivaretas. Det framgår av undersøkelsen at det er noe ulik praksis mellom skatteregionene for hva som dokumenteres i forbindelse med oppfølgingen av de obligatoriske kontrollutslagene, og at måten dette arbeidet kvalitetssikres på, varierer mellom regionene. For å sikre kvaliteten på oppfølgingen av det store antallet kontrollutslag er det viktig at etaten har gode rutiner som sikrer tilfredsstillende kvalitet på saksbehandlingen, og at denne kan etterprøves.

For egendefinerte kontroller overfor lønnstakere og pensjonister viser undersøkelsen at omfanget av kontrollutslag og brutto inntektskorreksjoner



har økt i perioden 2006–2008. Andelen egendefinerte kontrollutslag for inntektsåret 2008, altså treff ut fra fastsatte kontrollparametere, var 2,1 prosent, mens brutto endringer i alminnelig inntekt utgjorde litt over 2,5 mrd. kroner. Det framgår også av undersøkelsen at omfanget av egendefinerte kontroller har vært mindre enn det som var planlagt i skatteregionene. For 2008 medførte regionenes egendefinerte kontroller overfor lønnstakere og pensjonister at det i gjennomsnitt ble inntektskorrigert for nesten 200 000 kroner per skattyter, noe som viser at kontrollene har provenymessig betydning. Siden skatteregionene har ulik sammensetning av skattytermassen, er det viktig at regionene også prioriterer å gjennomføre egne kontroller overfor denne skattytergruppen.

For landet som helhet viser undersøkelsen at både antall og andel egendefinerte kontrollutslag for næringsdrivende og selskaper har vært omtrent uendret for inntektsårene 2006–2008. Det har imidlertid vært til dels betydelige variasjoner mellom skatteregionene. For inntektsåret 2008 varierte andelen utslag fra 4,0 til 13,4 prosent når det gjaldt næringsdrivende, mens andelen utslag for selskaper varierte fra 0,3 til 10,6 prosent. Både Skattedirektoratet og skatteregionene mener at omfanget av egendefinerte kontroller overfor næringsdrivende og selskaper har vært for lavt i den aktuelle perioden, men at det på grunn av innføringen av et nytt landsdekkende ikt-system for ligningsbehandlingen (SL) ikke kan forventes noen økning av disse kontrollene i 2010.

Det framgår av undersøkelsen at andelen næringsdrivende og selskaper der de egendefinerte kontrollene resulterte i endret alminnelig inntekt, har blitt vesentlig redusert i perioden 2006–2008. For næringsdrivende gikk andelen ned fra 29,2 til 9,5 prosent, mens andelen for selskaper ble redusert fra 8,8 til 1,4 prosent. Dette innebærer at det for inntektsåret 2008 var 6148 færre næringsdrivende og selskaper som fikk endret alminnelig inntekt som følge av de egendefinerte kontrollene enn for 2006. Undersøkelsen viser også at de beløpmessige effektene av disse kontrollene har gått betydelig ned i den aktuelle perioden. For næringsdrivende ble brutto inntektsendring redusert fra 1266 mill. kroner i 2006 til 497 mill. kroner i 2008, mens inntektskorreksjonen for selskaper gikk ned fra 1374 mill. kroner til 373 mill. kroner.

De egendefinerte kontrollene overfor næringsdrivende og selskaper skal både bidra til å

avdekke feil og mangler i oppgitte beløp og ha preventive effekter. Dette i motsetning til de obligatoriske kontrollene overfor disse gruppene som i hovedsak er begrenset til å sikre en tilfredsstillende oppgavekvalitet og sørge for teknisk gjennomføring av ligningen. Det kan derfor stilles spørsmål ved om omfanget av de egendefinerte kontrollene i skatteetaten er stort nok til at de tilsiktede effektene oppnås i tilstrekkelig grad, og om det er heldig med så store variasjoner mellom skatteregionene i bruken av denne typen kontroller. Med bakgrunn i andel kontroller med effekt og beløpsendringer disse kontrollene har medført, stilles det også spørsmål ved om kvaliteten på gjennomføringen av de egendefinerte kontrollene, både når det gjelder setting av kontrollparametere og oppfølging av kontrollutslagene, er god nok til å oppnå hensikten med disse kontrollene.

En del av de egendefinerte kontrollene overfor næringsdrivende og selskaper skal utføres i utvidet ligningsperiode, det vil si fra oktober i det året ligningen utføres, til 31. mai året etter. Det registreres at Skattedirektoratet og skatteregionene mener at kontrollomfanget i denne perioden bør økes, men at det på grunn av ressursituasjonen og andre prioriterte oppgaver ikke har vært mulig å øke omfanget av egendefinerte kontroller i den utvidede ligningsperioden. Det vurderes som lite tilfredsstillende at skatteetaten ikke i større grad har klart å prioritere gjennomføringen av egendefinerte kontroller i denne perioden.

Et av de grunnleggende prinsippene for forvaltningens saksbehandling er at like saker skal behandles likt (likhetsprinsippet). Selv om dette ikke er uttrykkelig nevnt i ligningsloven, gjelder dette prinsippet generelt også for skatteforvaltningen. For å belyse i hvilken grad prinsippet om likebehandling blir fulgt i skatteetaten, ble det gjennomført en vignettundersøkelse. Resultatene fra vignettundersøkelsen viser at svarene på sakene som ble sendt ut, varierte mellom skattekontorene. Variasjonen gjelder både om hvorvidt det er skatteplikt eller ikke, beløpets størrelse og begrunnelsene for dette. I noen av sakene kom skattekontorene dessuten fram til et annet resultat enn Skattedirektoratets forslag til løsning.

Undersøkelsen viser at det er flere årsaker til at svarene fra skattekontorene varierte. Regelverket legger opp til skjønsmessige vurderinger, regelverket er komplisert, det kan være tidspress i saksbehandlingen, og saksbehandlerne kan ha manglende kompetanse og erfaring. I tillegg la

enkelte kontorer ulike forutsetninger til grunn der de mente at faktum i sakene ikke var tilstrekkelig klarlagt. Vignettundersøkelsen viser at saker kan omfattes både av regler som krever skjønnsmessige vurderinger, og regler som er kompliserte. Dette synliggjør at det er flere forhold som kan føre til variasjoner i utfallet av den enkelte sak.

Samtlige skattytere i Norge berøres av kvaliteten på skatteetatens saksbehandling. Staten er satt til å forvalte et komplisert regelverk, og vedtakene som fattes i den enkelte sak, kan ha store økonomiske konsekvenser for den enkelte skattyter. Det er derfor uheldig hvis saker blir behandlet feil eller hvis det er store variasjoner i etatens behandling av like saker. Det registreres at Skattedirektoratet mener at svarene fra vignettundersøkelsen viser at det er behov for å fortsette arbeidet med å heve kompetansen blant saksbehandlerne i skatteetaten.

## 7 Referanseliste

Listen gjengir de mest sentrale dokumentene som er benyttet i undersøkelsen.

### Lover, forskrifter og annet regelverk

- *Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24* (ligningsloven).
- Ulovfestede forvaltningsrettslige prinsipper, jf. blant annet Graver, Hans Petter (2002) *Alminnelig forvaltningsrett*. Oslo: Universitetsforlaget.
- *Bevilgningsreglementet vedtatt av Stortinget 26. mai 2005*.
- *Reglement for økonomistyring i staten fastsatt 12. desember 2003, med endringer senest 14. november 2006* (økonomireglementet) og *Bestemmelser om økonomistyring i staten*.

### Stortingsdokumenter

- Ot.prp. nr. 1 Skatte- og avgiftsopplegget – lovendringer for 2004, 2007, 2008 og 2009.
- St.prp. nr. 1 for Finansdepartementet for 2007, 2008 og 2009.
- St.prp. nr. 1 Skatte-, avgifts- og tollvedtak for 2007, 2008 og 2009.
- Prop. 1 S (2009–2010) for Finansdepartementet.
- Prop. 1 S (2009–2010) *Skatte-, avgifts-, og tollvedtak*.
- Prop. 1 L (2009–2010) *Skatte- og avgiftsopplegget 2010 mv. – lovendringer*.

### Styringsdokumenter

- Disponeringsbrev til fylkesskattekontorene og Oslo ligningskontor for 2007.
- Tildelingsbrev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet for 2007–2009.
- Skattedirektoratets årsrapport til Finansdepartementet for 2007–2009.
- Disponeringsbrev til skatteregionene for 2008.
- Skattedirektoratets halvårsrapport til Finansdepartementet for 2008 og 2009.
- Styringsbrev til skatteregionene for 2009.

### Interne dokumenter fra skatteetaten

Retningslinjer mv.

- *Krav til kvalitet og kvalitetstiltak i ordinær ligningsbehandling – forskuddspliktige skattytere – inntektsåret 2006*.
- *Krav til kvalitet og kvalitetstiltak under ordinær ligningsbehandling – forskuddspliktige og etterskuddspliktige skattytere – inntektsåret 2007*.
- *Kvalitetsmeldingen for inntektsåret 2008 – krav til kvalitet og kvalitetstiltak for ordinær ligningsbehandling av personlige og upersonlige skattytere*.
- *Retningslinjer for sanksjonering – tjenestene verdipapir, arbeidsgivere og grunnlagsdata for inntektsåret 2008*.

### Rutiner

- *Brukerveiledning DSB 2007*.
- *Brukerveiledning Grunnlagsdatabasen (GLDB)*, versjon 1.3 fra 25. mars 2008.
- *Driftsveiledning DSB 2007*.
- *Rutine for lønns- og trekkoppgaver*, versjon 1.0 fra 24. mars 2009.
- *Rutine for saldo og renter (GB)*, versjon 1.0 fra 18. desember 2006.
- Rutine i forbindelse med PSA-likningen 2007.
- Rutine i forbindelse med selvangivelsen 2008.

### Erfaringsrapporter

- *Erfaringsrapport AKU produksjonsåret 2006–2007*.
- *Erfaringsrapport AKU produksjonsåret 2007–2008*.
- *Erfaringsrapport med forslag til tiltak, Grunndata 2007 – Grunnlagsdata, Arbeidsgiver og Verdipapir*.

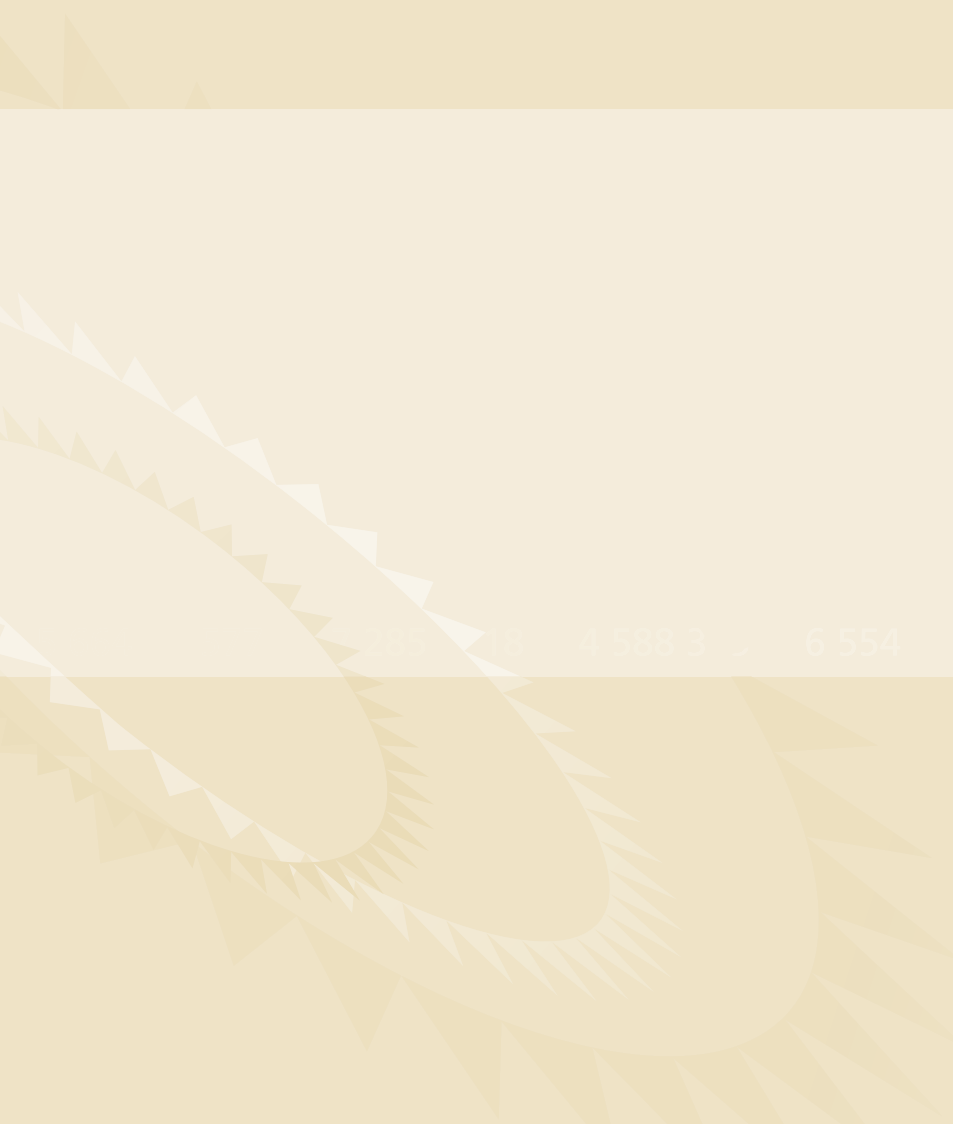
- *Erfaringsrapport for inntektsåret 2006, Mottaksapparatet grunnlagsdata og kontrolloppgaver primærnæring.*
- *Erfaringsrapport Forhåndsutfylt selvangivelse – PSA 2005.*
- *Erfaringsrapport Forhåndsutfylt selvangivelse – PSA 2006.*
- *Erfaringsrapport Grunnlagsdatabasen 2005.*
- *Erfaringsrapport Kontrolloppgaver Primærnæring inntektsåret 2006.*
- *Erfaringsrapport med forslag til tiltak, Grunnlagsdatasystemet – GLDS 2005.*
- *Erfaringsrapport med forslag til tiltak, Grunnlagsdatasystemet – GLDS 2006.*
- *Erfaringsrapport Registreringsenhet, brukerstøtte GLD og KOP for inntektsåret 2006.*
- *Erfaringsrapport Selvangivelsen 2007.*

#### Annet

- *Forprosjektrapport MAG (Modernisering av grunnlagsdatasystemene) fra 30. november 2007.*
- *Forskuddspliktige – analyse av ligningsbehandling og kontroll for sommerutlegget, inntektsårene 2006 og 2007 (FALK-rapporten) fra 20. september 2008.*
- *Overordnede risikovurderinger for skatteetaten for 2007–2009.*
- *Rapport fra Skattedirektoratets internrevisjon R09-5 Aksjonærregisteret.*
- *Rapport fra Skattedirektoratets internrevisjon R05-X05 DSB/SLN – Obligatoriske kontroller.*
- *Rapport fra Skattedirektoratets internrevisjon R04-A08 Etatens nyttiggjøring av kontrolloppgaver fra utlandet.*
- *Rapport fra Skattedirektoratets internrevisjon R05-X07 Styring og kontroll med produksjonen av PSA.*
- *Rapportering automatiske kontrolloppgaver utland (AKU) inntektsåret 2007.*
- *Uidentifiserte oppgaver innen saldo og rente, inntektsåret 2007.*

#### Andre publikasjoner

- *OECD-rapport Tax Administration in OECD and selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008).*




285 18 4 588 3 6 554 735 394 216 2 577 634 492



241 344

Trykk: 07 Gruppen / Lobo Media AS 2010



Riksrevisjonen  
Pilestredet 42  
Postboks 8130 Dep  
0032 Oslo

sentralbord 22 24 10 00  
telefaks 22 24 10 01  
riksrevisjonen@riksrevisjonen.no

[www.riksrevisjonen.no](http://www.riksrevisjonen.no)

23 257

-3 918

240

1 255 712

474 320

120

3 924

22 781 329

781 52

