

Riksrevisjonens undersøkelse av
beskatning av utenlandske
arbeidstakere og næringsdrivende
på midlertidig opphold i Norge

Dokument 3:11 (2015–2016)



23 257 -3 918 240 1 255 712 474 320 120 3 924 22 741 870

Denne publikasjonen finnes på Internett:
www.riksrevisjonen.no

Offentlige institusjoner kan bestille publikasjonen fra
Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon
Telefon: 22 24 20 00
E-post: publikasjonsbestilling@dss.dep.no
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

Fagbokforlaget AS
Postboks 6050 Postterminalen
5892 Bergen
www.fagbokforlaget.no/offpub

ISBN 978-82-8229-356-3

Forsideillustrasjon: 07 Oslo basert på maleri/collage av Heidi Helland-Hansen.
Høyesterettsadvokat Jonas Anton Hielm var statsrevisor i perioden 1816–1821.

Riksrevisjonens undersøkelse av
beskatning av utenlandske
arbeidstakere og nærings-
drivende på midlertidig opphold
i Norge

Dokument 3:11 (2015–2016)

Til Stortinget

Riksrevisjonen legger med dette fram Dokument 3:11 (2015–2016) *Riksrevisjonens undersøkelse av beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge*

Riksrevisjonen, 10. mai 2015

For riksrevisorkollegiet

Per-Kristian Foss
riksrevisor

Innhold

1 Hovedfunn	8
2 Riksrevisjonens merknader	8
3 Riksrevisjonens anbefalinger	12
4 Departementets oppfølging	13
5 Riksrevisjonens sluttmerknad	13
 Vedlegg 1: Riksrevisjonens brev til statsråden	 15
 Vedlegg 2: Statsrådets svar	 19
 Vedlegg 3: Rapport	 31
1 Innledning	36
2 Metodisk tilnærming og gjennomføring	39
3 Revisjonskriterier	42
4 Ligningsbehandlingen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge	46
5 Tiltak for målrettet ligningsbehandling av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge	68
6 Finansdepartementets oppfølging av arbeidet med å fastsette skatt for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge	80
7 Vurderinger	82
8 Referanseliste	87
Vedlegg: Vignettundersøkelsen	90

Utbrett: Bakgrunn og mål for undersøkelsen. Funns og anbefalinger.

Finansdepartementet

Riksrevisjonens undersøkelse av beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge

Utvidelsen av EØS-området fra 2004, samt høyere arbeidsledighet i deler av Europa, har medført økt tilstrømming av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende til Norge. Mange av disse er i Norge på korte opphold.

Alle utlendinger som skal arbeide i Norge, må registreres i folkeregisteret, enten med et fødselsnummer eller et D-nummer. Utlendinger som skal oppholde seg i Norge i mindre enn seks måneder, skal få tildelt et D-nummer.

I 2014 var det 350 000 personer i skattemanntallsgruppene som var på midlertidig opphold i Norge. Dette utgjør 8,3 prosent av landets skattytere. Rekvirering av D-nummer utgjør en stor del av nye registreringer i folkeregisteret. Av 230 000 nye personer som ble registrert i folkeregisteret i 2014, var det 100 500 som fikk D-nummer.

Skatteetatens arbeidsprosesser på skatte- og folkeregisterområdet har bakgrunn fra en tid da det var få utenlandske skattytere i Norge. Skatteforvaltningen er i utgangspunktet tilrettelagt og organisert for norske statsborgere med fødselsnummer. Den store økningen i antall utenlandske skattytere har, sammen med spesielle skatteregler og skatteavtaler som gjelder for disse, ført til at skatting av denne gruppen har blitt omfattende og ressurskrevende. Ifølge skatteetaten er håndtering av utenlandske skattytere i økende grad integrert i etatens ordinære rutiner og arbeidsmåter.

De overordnede målene for skatteetaten er å legge til rette for korrekt fastsettelse og innbetaling av skatter og avgifter, sørge for et oppdatert folkeregister samt yte god service.

Målet med undersøkelsen har vært å vurdere skatteetatens innsats for å bidra til korrekt og effektiv fastsettelse av skatt fra utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge.

Undersøkelsen omfatter inntektsårene 2012–2014.

Undersøkelsen har blant annet tatt utgangspunkt i følgende vedtak og forutsetninger fra Stortinget:

- Finansdepartementets budsjettproposisjoner (Prop. 1 S) med tilhørende innstillinger for perioden 2013–2015
- *Lov om skatt av formue og inntekt* av 26. mars 1999 nr. 14 (skatteloven)
- *Lov om ligningsforvaltning* av 13. juni 1980 nr. 24 (ligningsloven)
- *Lov om folkeregistrering* av 16. januar 1970 nr. 1 (folkeregisterloven)

Rapporten ble forelagt Finansdepartement ved brev 14. januar 2016. Departementet har i brev 11. februar 2016 gitt kommentarer til rapporten. Kommentarene er i hovedsak innarbeidet i rapporten og i dette dokumentet.

Rapporten, riksrevisorkollegiets oversendelsesbrev til Finansdepartementet 9. mars 2016 og statsrådets svar 30. mars 2016 følger som vedlegg.

1 Hovedfunn

- Det er mange feil i ligningsfastsettelsen for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende.
- Komplisert regelverk fører i mange tilfeller til feil i ligningsfastsettelsen.
- Kvaliteten på D-nummerbasen i folkeregisteret er ikke god nok:
 - Det er usikkert hvor mange av personene med D-nummer i skattemanntallet som har en aktiv tilknytning til Norge.
 - Det er svakheter ved ID-kontrollen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende.
- Finansdepartementet har ikke lagt godt nok til rette for å oppnå riktig beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold.

2 Riksrevisjonens merknader

2.1 Det er mange feil i ligningsfastsettelsen for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende

Riktig skatt fastsatt til rett tid er et hovedmål for skatteetaten, jf. budsjettproposisjonene for Finansdepartementet for perioden 2013–2015. Samtidig er det et grunnleggende styringsprinsipp at ressursbruken skal være effektiv, jf. *reglement for økonomistyring i staten* (økonomireglementet) § 14.

Siden utvidelsen av EØS-området i 2004 har det vært økt tilstrømming av utenlandsk arbeidskraft til Norge. Mange av dem som kommer, er i landet på midlertidig basis. Personer som ikke har til hensikt å oppholde seg lenger enn seks måneder i Norge, får tildelt et D-nummer. I 2014 var det ca. 260 000 personer med D-nummer i skattemanntallet. De siste årene har det årlig blitt rekvidert om lag 100 000 nye D-nummer.

Utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge lignes enten i skatteregionene eller ved skatteetatens spesialkontor, Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU). I skatteetatens ligningskontroller settes det hvert år maskinelle (obligatoriske) kontrollparametere som alle selvangivelser blir kontrollert mot. Gjennom disse kontrollene arbeider skatteetaten for å sikre mest mulig riktig ligning også av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge.

Enkelte kjennetegn ved denne skattytergruppen, som kulturforskjeller, språkferdigheter, kort oppholdstid og dårligere kjennskap til det norske skattesystemet, gjør skatteetatens arbeid overfor disse mer omfattende og sammensatt enn overfor fastboende skattytere.

Utenlandske skattytere med D-nummer blir oftere valgt ut til kontroll, og ligningskontrollene gir oftere utslag enn for øvrige skattytere. For inntektsåret 2014 hadde 34 prosent av skattyterne med D-nummer minst ett kontrollutslag¹, mens andelen blant alle skattyterne var 14 prosent. De obligatoriske ligningskontrollene er derfor

1) Et kontrollutslag inntreffer når skattyter får et utslag på en parameter satt i ligningsbehandlingssystemet for utvelgelse av forhold som skal kontrolleres. Dette kan for eksempel være parametere der skattytere med inntekt over en viss grense eller skattytere med ulike summer oppført på selvangivelsen sammenlignet med lønns- og trekkoppgave, får et kontrollutslag.

spesielt viktige for skattytere med D-nummer, fordi disse kontrollene bidrar til riktigere og for mange av skattyterne lavere fastsatt skatt.

Riksrevisjonen merker seg at det er betydelig flere endringssaker for skattytere med D-nummer enn for øvrige skattytere. Skatteetaten har i tilknytning til sitt hovedmål om riktig skatt til rett tid som målkrav at minst 98 prosent av alle skatteoppgjørene skal være uten endring, og dette målet nås. Det er imidlertid ikke fastsatt noe eget målkrav for utenlandske skattytere. For inntektsårene 2012 og 2013 var henholdsvis 93,1 og 95,7 prosent av skatteoppgjørene for skattytere med D-nummer uten endring. Tilsvarende tall for skattytere som lignes ved SFU, var henholdsvis 90 og 91,4 prosent. Resultatene for skattytere med D-nummer er derfor både for 2012 og 2013 svakere enn for øvrige skattytere.

Til tross for skatteetatens innsats er det mange feil i ligningsfastsettelsen for utenlandske skattytere på midlertidig opphold. Skatteetaten har som regel ikke tilstrekkelig med opplysninger om utenlandske skattytere for å kunne fastsette riktig skatt. Skatteregionene gjennomfører derfor i stor grad kompenserende tiltak som ekstra ligningskontroller og endringssaker etter skatteoppgjøret.

Riksrevisjonen merker seg at det store antallet ligningskontroller og endringssaker fører til at ligning av personer med D-nummer krever relativt høy ressursbruk. Skatteetatens ikt-systemer er også mindre tilpasset utenlandske skattytere, og det fører til mer manuelt arbeid med ligningen av denne gruppen. SFU har et spesielt ressurskrevende arbeid med å bygge opp sitt eget skattemanntall hvert år, med de manuelle registreringene det krever.

Mange utenlandske næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge leverer ikke selv-angivelse, noe som gir skatteetaten merarbeid med skjønnslikninger og etterfølgende klagesaker. Dersom det heller ikke finnes opplysninger fra banker eller Valuta-registeret, er det i mange tilfeller umulig for skatteetaten å vite om disse personene har reist fra landet eller arbeider svart. Riksrevisjonen mener at denne situasjonen er uheldig fordi den både gir provenytnap og virker konkurransevridende for næringsdrivende som driver lovlig og etterlever regelverket på skatteområdet.

2.2 Komplisert regelverk fører i mange tilfeller til feil i ligningsfastsettelsen

Riksrevisjonens vignettundersøkelse, der like saker med typiske problemstillinger for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende ble sendt til 19 skattekontorer for vurdering og ligningsbehandling, viser at regelverket på noen sentrale områder er komplisert for saksbehandlere i skatteetaten. Sakene hadde ulik vanskelighetsgrad, og svarene varierte betydelig der det var flere momenter som måtte vurderes separat og samlet. Det gjaldt spørsmål om skatteplikt, fradragsmuligheter og fradragssatser for pendlerutgifter samt krav til dokumentasjon. At forskjellige enheter behandler like saker ulikt, kan blant annet føre til at skattyterne blir utsatt for forskjellsbehandling, får for høy eller lav utlignet skatt, og møter ulike krav til hva slags dokumentasjon de må levere til skatteetaten.

Alle skatteregionene ønsker en forenklet beskatning for deler av gruppen av utenlandske skattytere, og enkelte av skatteregionene tok allerede i 2008 opp dette temaet med Skattedirektoratet. Departementet framhever at en forenklet skatteordning ikke vil løse alle utfordringene som skatteetaten har med utenlandske skattytere.

Utenlandske skattytere krever i liten grad standardfradrag. Dersom mange skattytere med rett til standardfradrag ikke krever dette fradraget, kan det ifølge departementet

tyde på at det er for lite kunnskap om det og at skatteetaten bør informere bedre om vilkårene for å kreve dette fradraget.

Ifølge Finansdepartementets budsjettproposisjoner for perioden 2013–2016 er ett av hovedmålene for skatteetaten å gi brukerne god service. Skatteetaten skal legge stor vekt på å yte god service og gi god informasjon til de skattepliktige, blant annet for å sikre høy tillit til skattesystemet og skatteetaten.

De utenlandske skattyterne har et stort behov for informasjon, og tar langt oftere kontakt med skatteetaten ved personlig frammøte enn deres andel av befolkningen tilsier. Riksrevisjonen mener at det er usikkert om skatteetaten dekker dette behovet godt nok. Skatteetaten har ikke gjennomført noen brukerundersøkelse blant utenlandske skattytere for å få kunnskap om hvordan informasjons- og veilednings tiltakene virker. Riksrevisjonen vurderer det likevel som positivt at skatteetaten har iverksatt flere tiltak for å gi denne gruppen skattytere bedre informasjon og veiledning.

2.3 Kvaliteten på D-nummerbasen i folkeregisteret er ikke god nok

2.3.1 Det er usikkert hvor mange av personene med D-nummer i skattemanntallet som har en aktiv tilknytning til Norge

Ifølge Finansdepartementets budsjettproposisjoner for årene 2013–2015 har det stor betydning for en rekke sentrale samfunnsfunksjoner å ha et oppdatert folkeregister. Hovedregelen i § 4-1 i *forskrift om folkeregistrering* er at personer som oppholder seg i norske kommuner i minst seks måneder, skal regnes som bosatt i Norge og tildeles et fødselsnummer.

Antall utenlandske skattytere med D-nummer har økt betydelig gjennom en årrekke. Et D-nummer som har blitt tildelt en person, vil aldri bli slettet, men nummerets status kan bli endret til utgått. Til sammen er det tildelt ca. 1,8 mill. D-nummer. Når det oppdages at en person med D-nummer er kvalifisert for et fødselsnummer, skal skattyteren ifølge Skattedirektoratet regnes som innvandret og tildeles fødselsnummer. Riksrevisjonen registrerer at dette skjer i begrenset grad.

Finansdepartementet opplyser at det hefter usikkerhet ved hvor stor andel av personene med D-nummer som faktisk har en aktiv tilknytning til Norge. Det er også ofte vanskelig for skatteetaten å komme i kontakt med personer med D-nummer på grunn av at det er dårlig kvalitet på adresseopplysninger i D-nummerbasen. Av de om lag 270 000 personene som sto i skattemanntallet med D-nummer i inntektsåret 2012, hadde vel 130 000 fortsatt D-nummer i inntektsåret 2014. Dette er ikke i tråd med intensjonene for bruk av D-nummer. Riksrevisjonen mener at konsekvensen er at myndighetene ikke har god oversikt over hvilken tilknytning personene i skattemanntallet har til Norge.

Skattedirektoratet vurderer kvaliteten på D-nummerbasen per 2015 som varierende, men opplyser at det er færre personer med D-nummer i skattemanntallet uten ligningsdata for inntektsåret 2015 enn det har vært tidligere. Finansdepartementet framhever at kvaliteten på personopplysninger for personer med D-nummer må bli bedre.

Per 2015 varierer det hvordan skatteregionene praktiserer og prioriterer rydding i D-nummerbasen. Tre av fem skatteregioner har ikke prioritert å rydde i sine D-nummer. I én av de to regionene som har ryddet, ble skattemanntallet for inntektsåret 2014 redusert med 20 000 D-nummer. Etter Riksrevisjonens vurdering

viser dette at det er mulig å redusere antall D-nummer i skattemanntallene, og på den måten effektivisere ligningsarbeidet.

2.3.2 Det er svakheter ved ID-kontrollen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende

Det er en risiko for at utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold får tildelt D-nummer og fødselsnummer på feil grunnlag. Skatteetaten har innført ID-kontroll med frammøte for utlendinger som skal arbeide i Norge. Mange av dem som skattlegges ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) møter imidlertid ikke til ID-kontroll. Per juni 2015 hadde 41,3 prosent av SFU-skattyterne som arbeider på land, ikke møtt til ID-kontroll. Finansdepartementet mener at selv om det tas i betraktning at det er krevende å få denne gruppen skattytere til å møte opp til ID-kontroll, er andelen som ikke møter, for høy. Finansdepartementet peker imidlertid på at det ikke er realistisk at enhver person med et kort arbeidsforhold eller oppdrag i Norge vil kunne møte til ID-kontroll.

Når andre etater, som NAV, Utlendingsdirektoratet og Brønnøysundregistrene, skal utstede legitimasjonsdokumenter, bruker de personopplysninger fra folkeregisteret. Følgelig kan det være vanskelig å avdekke om en identitet er falsk eller fiktiv når personopplysninger først er registrert i folkeregisteret. Utenlandske næringsdrivende kan unngå ID-kontroll med personlig frammøte ved å få D-nummer rekvirert fra Brønnøysundregistrene. For noen er dette en enkel måte å skaffe seg D-nummer på uten reell ID-kontroll. Etter Riksrevisjonens vurdering kan dette være en måte for kriminelle å skaffe seg ulike oppdrag for det offentlige på, eller på annen måte forsøke å misbruke offentlige ordninger og systemer. Riksrevisjonen mener at dette er alvorlig.

Utenlandske næringsdrivende med D-nummer som tar oppdrag for private, har ikke rapporteringsplikt til SFU. Skatteetaten er avhengig av at utenlandske næringsdrivende som ikke er rapporteringspliktige, selv tar kontakt med etaten for å få fastsatt riktig skatt. Undersøkelsen viser imidlertid at disse i liten grad tar kontakt, og at dette derfor er et svakt punkt i systemet.

To skatteregioner opplyser at arbeidstakere som er på korte opphold i landet, av enkelte banker har blitt nektet å opprette bankkonto fordi bankene ikke kan gjenbruke skatteetatens ID-kontroll. Riksrevisjonen konstaterer at dette i neste omgang fører til at skatteetaten mangler viktige grunnlagsdata, og at det i tillegg blir vanskelig for disse skattyterne å betale restskatt eller motta skatt til gode fra skatteoppkreverne.

2.4 Finansdepartementet har ikke lagt godt nok til rette for å oppnå riktig beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold

Skattedirektoratet vurderer beskatningen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge som et område med høy risiko for skatteetaten. Finansdepartementet deler Skattedirektoratets vurdering av at risikoen på dette området er over det som er akseptabelt. Gruppen omfatter et betydelig antall skattytere, og undersøkelsen viser at disse i mange tilfeller ikke får fastsatt riktig skatt til rett tid. Gjennom ligningskontrollen gjøres det store endringer av beløp i ligningene til denne gruppen skattytere. Det er også flere endringer *etter* skatteoppgjøret for disse skattyterne enn for skattytere som er fast bosatt i Norge. Blant annet ut fra Finansdepartementets og Skattedirektoratets egne risikovurderinger og områdets vesentlighet vurderer Riksrevisjonen det som kritikkverdig at departementets oppfølging ikke har lagt godt nok til rette for å oppnå riktig beskatning av disse skattyterne.

Skatteetaten har i løpet av de siste årene utarbeidet flere rapporter om ulike deler av utenlandsområdet, men har ikke utarbeidet analyser som belyser eventuelle

provenytap eller lav produktivitet for dette området. Følgelig mangler både departementet og direktoratet relevant styringsinformasjon på et område der de selv anser risikoen som høy.

Utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende er i tillegg til de ordinære skatte-reglene også omfattet av egne skatteregler. Det gjelder sentrale forhold som skatte-plikt, ulike inntektsfradrag, 12-delsregler² og skatteavtaler. Ifølge skatteregionene og Skattedirektoratet kan regelverket være komplekst både for skatteetaten og skatt-tyterne. Finansdepartementet er kjent med at regelverket oppleves som komplekst og vanskelig, men understreker at det i utgangspunktet er en fordel at regelverket på området i det vesentlige kan beholdes uten store endringer over tid. Det er i denne sammenhengen vist til at Norges EØS-forpliktelser gir begrenset handlingsrom for regelverksendringer. På bakgrunn av at utfordringene med regelverket har vært kjent lenge for både direktoratet og departementet, mener Riksrevisjonen at det har vært for lite utvikling av regelverket på området for å oppnå en mer korrekt og effektiv ligningsbehandling.

Finansdepartementet opplyser at skatteetaten per 2015 ikke har spesifikke kontroller av utenlandske næringsdrivende under ligningsbehandlingen, men at disse omfattes av tilsvarende kontroller som av norske næringsdrivende og utenlandske lønsmottakere. Tall for inntektsårene 2012–2014 viser at utenlandske næringsdrivende har høyest antall kontrollutslag, høyest endringsandel og høyest avdekkingsbeløp per person, og dessuten er de som i størst grad blir ilagt tilleggsskatt. For eksempel var det blant alle med D-nummer som ble ilagt tilleggsskatt i 2014, 15 ganger flere næringsdrivende enn arbeidstakere. Utenlandske næringsdrivende fikk i 2014 gjennom ligningskontrollene i gjennomsnitt økt inntekten med over kr 200 000.

Etter Riksrevisjonens vurdering kan det synes som om skatteetaten har for svak kontrollinnsats overfor utenlandske næringsdrivende. Det vises i denne sammenhengen også til at det i flere av skatteregionene innenfor bransjer med mye utenlandsk arbeidskraft er begrenset innsats rettet mot personer som opptrer som næringsdrivende, mens de i realiteten er arbeidstakere.

3 Riksrevisjonens anbefalinger

Riksrevisjonen anbefaler at Finansdepartementet

- vurderer mulighetene for regelverksendringer som kan bidra til riktigere og mer effektiv beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold
- sammen med Skattedirektoratet iverksetter tiltak slik at det bare er personer med aktiv tilknytning til Norge som er registrert med D-nummer i skattemanntallet
- sammen med berørte departementer vurderer å innføre ID-kontroll ved personlig frammøte for utenlandske næringsdrivende for å kunne drive virksomhet i Norge
- vurderer hvordan skatteetaten kan styrke innsatsen overfor utenlandske næringsdrivende slik at disse i større grad etterlever regelverket

2) Antall 12-deler legges til grunn for utregning av minste- og personfradrag, og bestemmes av antall måneder skattyter har oppholdt seg i Norge.

4 Departementets oppfølging

Statsråden peker innledningsvis på at forholdene som Riksrevisjonen viser til i sin undersøkelse, er godt kjent i departementet og skatteetaten, og at beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende er vanskelig for etaten og har høy risiko. Statsråden er enig i at kvaliteten i ligningen av disse kan bli bedre, men påpeker likevel at forholdene som Riksrevisjonen trekker fram, i stor grad kan knyttes til egenskaper ved disse skattyterne som skatteetaten i begrenset grad kan påvirke. Statsråden trekker fram språkferdigheter, kort oppholdstid og dårlig kjennskap til det norske skattesystemet. Ulike sett med regler og færre tredjepartsopplysninger bidrar også til å gjøre beskatningen av utenlandske skattytere mer omfattende og kompleks enn den er for fastboende skattytere. Statsråden mener at Riksrevisjonen ikke tar nok hensyn til dette i sine merknader.

Statsråden understreker at skattyter selv har plikt til å gi opplysninger om relevante forhold som inntekt og formue mv. Den internasjonale utviklingen har i de siste årene gått i retning av mer automatisk informasjonsutveksling med innføring av FATCA-avtalen med USA og Common Reporting Standard. Skatteetaten har gitt føringer om å benytte skatteavtaler aktivt. Ifølge statsråden er det imidlertid en lang vei å gå før etaten vil ha et datagrunnlag for utenlandske skattytere som kan sammenlignes med de grunnlagsdataene som skattemyndighetene får om norske arbeidstakere.

Statsråden er enig med Riksrevisjonen i at andelen utenlandske næringsdrivende som leverer selvangivelse, har vært for lav. Samtidig peker statsråden på at det er iverksatt tiltak, som målrettet informasjon til nye næringsdrivende og kurstilbud på flere språk, for å øke andelen som leverer selvangivelse.

Det er ifølge statsråden generelt et viktig mål å gjøre regelverket så enkelt som mulig. Finansdepartementet har nedsatt en arbeidsgruppe som utreder en eventuell forenklet beskatning for utenlandske arbeidstakere på kortvarige opphold i Norge. Statsråden legger til at en eventuell etablering av et slikt regelverk også reiser spørsmål knyttet til systematisk ulikebehandling mellom skattytergrupper, provenytab og økt ressursbruk ved å etablere og drifte flere parallelle systemer.

Statsråden viser videre til Riksrevisjonens anbefaling om at departementet sammen med Skattedirektoratet iverksetter tiltak slik at det bare er personer med aktiv tilknytning til Norge som er registrert med D-nummer i skattemanntallet. Dette arbeidet vil bli fulgt opp i styringsdialogen. At det blir tatt opp i skattemanntallet en del personer med D-nummer, uten inntekt som gir skatteplikt til Norge, er ifølge Skattedirektoratet ikke noe stort problem eller noe som krever mye ressurser. Dette vil kun innebære at ligningen blir satt i null uten videre oppfølging fra skatteetaten. Skatteetaten er likevel opptatt av å ha korrekte registre og gjennomfører tiltak for å rydde i skattemanntallet.

Statsråden vil i samråd med andre departementer vurdere om flere personer kan og bør bli avkrevd å møte til ID-kontroll for å få rekvirert D-nummer. Det er mange instanser som er involvert i ID-arbeidet, og hvordan innrullering i folkeregisteret og det norske samfunnet skal se ut i framtiden er ikke avklart. Som et ledd i oppfølgingen av arbeidet i et eget statssekretærutvalg, skal Justis- og beredskapsdepartementet sammen med Finansdepartementet og Arbeids- og sosialdepartementet vurdere om ett organ bør ha et mer helhetlig ansvar for ID-kontrollen av EØS-borgere.

Det er ifølge statsråden neppe realistisk at enhver person med et kort arbeidsforhold eller oppdrag i Norge vil kunne møte til ID-kontroll. Statsråden er imidlertid enig

med Riksrevisjonen i at andelen av dem som skattlegges ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) og ikke møter til ID-kontroll, er for høy. Departementet vil i styringsdialogen følge opp skatteetatens arbeid for å øke andelen som møter til ID-kontroll.

Riksrevisjonens merknad om at Finansdepartementet ikke har lagt godt nok til rette for å oppnå riktig beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold, kommenterer statsråden med at departementet samlet sett har hatt tett oppfølging av området og er tilfreds med at skatteetaten har iverksatt en rekke tiltak.

Statsråden har merket seg Riksrevisjonens anbefalinger, og departementet vil gjennom styringsdialogen følge opp at skatteetaten arbeider videre for å møte utfordringene med beskatningen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold.

For øvrig viser statsråden til at Skattedirektoratet nylig er gitt i oppdrag å vurdere den overordnede organiseringen av etaten og eventuelt foreslå endringer som kan bidra til effektiv oppgaveløsning med god kvalitet, likebehandling og produktivitet. Det er ifølge statsråden naturlig at også organiseringen av etatens arbeid på utenlandsområdet omfattes av denne vurderingen.

5 Riksrevisjonens sluttmerknad

Riksrevisjonen har ingen ytterligere merknader.

Saken sendes Stortinget.

Vedtatt i Riksrevisjonens møte 26. april 2016

Per-Kristian Foss

Karl Eirik Schjøtt-Pedersen

Beate Heieren Hundhammer

Gunn Karin Gjøl

Arve Lønnum

Björg Selås

Vedlegg 1

Riksrevisjonens brev til statsråden

Utsatt offentlighet jf. rrevl. § 18(2)

FINANSDEPARTEMENTET
Postboks 8008 DEP
0030 OSLO

Riksrevisjonens undersøkelse av beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende

Vedlagt oversendes utkast til Dokument 3:X (2015–2016) *Riksrevisjonens undersøkelse av beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende*.

Dokumentet er basert på en rapport som ble oversendt Finansdepartementet ved vårt brev 14. januar 2016, og på departementets svar 11. februar 2016.

Statsråden bes redegjøre for hvordan departementet vil følge opp Riksrevisjonens merknader og anbefalinger, og eventuelt om departementet er uenig med Riksrevisjonen.

Departementets oppfølging vil bli sammenfattet i det endelige dokumentet til Stortinget. Statsrådets svar vil i sin helhet bli vedlagt dokumentet.

Svarfrist: 30. mars 2016.

For riksrevisorkollegiet

Per-Kristian Foss
riksrevisor

Vedlegg:

Utkast til Dokument 3:X (2015–2016) *Riksrevisjonens undersøkelse av beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende*

Vedlegg 2

Statsrådets svar

**DET KONGELIGE
FINANSDEPARTEMENT**

Finansministeren

Riksrevisjonen
Postboks 8130 Dep
0032 OSLO

Unntatt etter offentleglova Offl.
§ 5 andre ledd

Deres ref
2015/00413

Vår ref
14/4040 SL

Dato
30.03.2016

Riksrevisjonens undersøkelse av beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge

Jeg viser til brev fra Riksrevisjonen av 9. mars 2016 om ovennevnte undersøkelse med vedlagt utkast til Dokument 3:x (2015–2016) om samme sak.

Riksrevisjonene ber om statsrådets redegjørelse for hvordan departementet vil følge opp Riksrevisjonens merknader og anbefalinger, og eventuelt om departementet er uenig med Riksrevisjonen.

Utkast til rapport ble forelagt Finansdepartementet ved brev 14. januar 2016. Finansdepartementet ga i brev av 11. februar 2016 kommentarer til rapportutkastet. Jeg merker meg at Riksrevisjonen i utkast til Dokument 3:x uttaler at departementets kommentarer i hovedsak er innarbeidet i rapporten og i Dokument 3:x. Finansdepartementet har imidlertid ikke fått anledning til å se endelig hovedanalyserapport, og jeg må dermed ta forbehold når det gjelder innholdet i denne.

Generelt

Jeg vil innledningsvis påpeke at forholdene Riksrevisjonen viser til i sin undersøkelse er godt kjent i departementet og i Skatteetaten. Beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende er vanskelig for etaten og har høy risiko.

Jeg er på generelt grunnlag enig i at kvaliteten i ligningen på dette området kan bli bedre. Jeg vil likevel påpeke at forholdene som trekkes frem i Riksrevisjonens merknader, i stor grad kan knyttes til særskilte egenskaper ved skattytergruppene som

inngår i undersøkelsen som Skatteetaten i begrenset grad kan påvirke. Jeg vil her trekke frem språkferdigheter, kort oppholdstid og generelt dårligere kjennskap til det norske skattesystemet. Utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold omfattes dessuten av ulike sett med regler: ordinære norske skatteregler, egne regler for utenlandske skattytere, regler i hjemlandet og, i mange tilfeller, skatteavtaler. Det ligger videre i sakens natur at Skatteetaten for denne gruppen normalt ikke vil kunne bygge på opplysninger fra forrige inntektsår, og at det også vil være færre tredjepartsopplysninger for utenlandske arbeidstakere på korte midlertidige opphold i Norge. Samlet medfører dette at etatens arbeid på området er mer omfattende og komplekst enn for fastboende skattytere. Det er derfor heller ikke overraskende at disse skattyterne oftere har kontrollutslag, at det er flere endringssaker og at denne gruppen har et større informasjonsbehov. Jeg mener Riksrevisjonen ikke tar nok hensyn til dette i sine merknader.

Det er samtidig viktig å understreke at Skatteetaten har iverksatt en rekke tiltak de seneste årene for å bedre tilstanden på området, og Finansdepartementet følger opp dette arbeidet i styringsdialogen med Skatteetaten. Jeg kommer nærmere tilbake til dette nedenfor.

Punkt 2.1. Det er mange feil i likningsfastsettelsen for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende

Jeg vil understreke at det er skattyter selv som har plikt til å gi opplysninger om egne skattemessige relevante forhold som inntekt og formue mv. Dersom vedkommende krever fradrag ved likningen, må fradragene kunne dokumenteres. Systemet er videre basert på en omfattende opplysningsplikt fra ulike tredjeparter. Mest relevant for personer på midlertidig opphold, er innberetning av lønn fra arbeidsgiver og fra eventuell norsk bankforbindelse. Vedkommende kan også ha skattemessige forhold i utlandet som er relevante for norsk beskatning, men fra slike forhold vil det ikke automatisk bli innberettet opplysninger som kan ha betydning for den enkeltes likning i Norge. Skatteetaten er dermed i stor grad avhengig av at den enkelte selv gir opplysninger om egne forhold som kan ha betydning for likningen. Det er ingen tvil om at dette gjør likningsarbeidet krevende for denne gruppen.

Den internasjonale utviklingen har i de siste årene gått i retning av mer automatisk informasjonsutveksling med innføring av FATCA-avtalen med USA og Common Reporting Standard, som begge legger til rette for utveksling av opplysninger om finansielle konti. Departementets har i tildelingsbrevet til Skatteetaten for 2016 gitt føringer om at Skatteetaten skal bruke skatteavtaler aktivt og at etaten skal forberede tiltak som kan gjøre det mulig å anvende opplysninger mottatt fra utlandet gjennom avtaler om informasjonsutveksling. Det er imidlertid en lang vei å gå før etaten vil ha et datagrunnlag som kan sammenlignes med de grunnlagsdata som skattemyndighetene får om norske arbeidstakere.

Riksrevisjonen peker på at mange utenlandske næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge ikke leverer selvangivelse, noe som gir Skatteetaten merarbeid med skjønnslikninger og etterfølgende klagesaker. Riksrevisjonen påpeker videre at dersom det heller ikke finnes opplysninger fra banker eller Valutaregisteret, er det i mange tilfeller umulig for Skatteetaten å vite om disse personene har reist fra landet eller arbeider svart. Riksrevisjonen mener at denne situasjonen er uheldig fordi den både gir provenytap og virker konkurransevridende for næringsdrivende som driver lovlig og etterlever regelverket på skatteområdet.

Jeg er enig i at andelen utenlandske næringsdrivende som leverer selvangivelse har vært for lav. Jeg vil samtidig påpeke at Skatteetaten har iverksatt flere tiltak for å øke andelen utenlandske næringsdrivende som leverer selvangivelse og riktige registreringer. Eksempler på dette er blant annet målrettet informasjon til nye næringsdrivende, kurstilbud på flere språk og holdningsskapende arbeid. Jeg kan opplyse om at Skattedirektoratet vurderer organiseringen av arbeidet på utenlandsområdet. Det gjennomføres blant annet et pilotprosjekt i Skatt vest som omfatter samarbeidet mellom Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) og skatteregionene og om saksbehandlingen på utenlandsområdet. Staten rapporterer at de foreløpige erfaringene fra piloten er gode. Departementet vil følge opp dette arbeidet i styringsdialogen med Skatteetaten.

Punkt 2.2. Komplisert regelverk fører ofte til feil i likningsfastsettelsen

Departementet er kjent med at denne skattytergruppen oppfatter regelverket som komplekst og vanskelig. Utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende som oppholder seg midlertidig i Norge mangler dessuten ofte kunnskaper om norske skatteregler og kravene som stilles til skattytere.

Det er et generelt et viktig mål å gjøre regelverk så enkelt som mulig. Som Riksrevisjonen viser til, er utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende imidlertid omfattet av egne regler i tillegg til de ordinære skattereglene. Skatteavtaler kan være et kompliserende element for skattytere med skattemessig tilknytning til flere land. Dette, samt Norges forpliktelser etter EØS-avtalen, gir begrenset handlingsrom og økt kompleksitet i regelverket. Hensynet til enkle regler må dessuten veies opp mot hensyn som blant annet likebehandling og brede skattegrunnlag

Riksrevisjonen påpeker at miljøer i Skatteetaten ønsker regler med forenklet beskatning for deler av gruppen med utenlandske skattytere. Jeg vil her vise til at Finansdepartementet har nedsatt en arbeidsgruppe med medlemmer fra departementet og Skattedirektoratet som utreder en eventuell innføring av mulige enklere skatte-, innkreivings- og fastsettingsregler for utenlandske arbeidstakere på kortvarige arbeidsopphold i Norge. En eventuell etablering av et slikt regelverk vil sannsynligvis kunne gi forenklinger for skattyterne som omfattes, men reiser også spørsmål knyttet til systematisk ulikebehandling mellom skattytergrupper, provenytap og økt

ressursbruk ved å etablere og drifte flere parallelle systemer. Jeg vil ta stilling til arbeidsgruppens rapport når denne foreligger.

Jeg merker meg Riksrevisjonens anbefaling om å vurdere regelverksendringer som kan gi riktigere og mer effektiv beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold. Som det fremgår over, må det tas mange hensyn i regelverksutviklingen på et område hvor det ikke finnes enkle løsninger. Jeg forventer at Skatteetaten løpende vurderer behov og muligheter for regelverksforenklinger.

Jeg merker meg også at Riksrevisjonen mener det er positivt at Skatteetaten har iverksatt flere tiltak for å gi utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende bedre informasjon og veiledning. Av slike tiltak vil jeg her trekke frem at Skatteetaten har opprettet et eget utenlandssenter på Grålum i Østfold, hvor utenlandske arbeidstakere og norske arbeidsgivere får tilpasset informasjon, veiledning og annen oppfølging. Det er også etablert servicesentre for utenlandske arbeidstakere i Oslo, Stavanger, Kirkenes og Bergen i samarbeid med andre etater. Ett nytt servicesenter skal etableres i Trondheim i løpet av 2016. Skatteetaten arbeider målrettet med informasjon på flere språk til denne gruppen på nett og via andre kanaler. Skatteetaten vurderer videre å etablere et felles kontaktpunkt for telefonhenvendelser fra disse skattyterne. Jeg forutsetter at Skatteetaten fortsetter å utvikle informasjons- og veiledningstiltak mot utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende, og departementet vil følge opp dette i styringsdialogen.

2.3. Kvaliteten på d-nummerbasen i Folkeregisteret er ikke god nok

2.3.1. Det er usikkert hvor mange av personene med D-nummer i skattemanntallet som har en aktiv tilknytning til Norge

Riksrevisjonen fremhever som et av sine hovedfunn at det er usikkert hvor mange av personene med d-nummer i skattemanntallet som har en aktiv tilknytning til Norge. Riksrevisjonen synes å underbygge dette ved blant annet å vise til at det hefter usikkerhet ved hvor stor andel av personene med d-nummer i Folkeregisterets d-nummerdatabase som faktisk har en aktiv tilknytning til landet, og at kvaliteten i d-nummerdatabaseen er varierende. Riksrevisjonen anbefaler at departementet sammen med Skattedirektoratet iverksetter tiltak slik at det bare er personer med aktiv tilknytning til Norge som er registrert med d-nummer i skattemanntallet.

Jeg vil vise til at Finansdepartementet i brev av 11. februar 2016 påpekte at det i Riksrevisjonens undersøkelse bør skilles tydeligere mellom den samlede registreringen i Folkeregisteret av ikke-bosatte personer (personer med d-nummer i d-nummerdatabaseen), og personer med d-nummer i skattemanntallet. Jeg vil presisere at det ikke er slik at alle d-numrene som er registrert i Folkeregisteret overføres til skattemanntallet. Skattemanntallet vil i utgangspunktet kun bestå av d-numre som er aktive ved at personer som har søkt om skattekort eller har innberettet lønnsinntekt tas

opp i manntallet. Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) oppdaterer årlig skattemanntallet slik at omfanget av utenlandske næringsdrivende uten reell aktivitet i manntallet er begrenset. Det er derfor ingen direkte sammenheng mellom det totale antallet d-numre i Folkeregisteret og antall personer med d-numre i skattemanntallet. Det er likevel en del personer med d-nummer uten skattepliktig inntekt til Norge som blir tatt opp i skattemanntallet, men dette er ifølge Skattedirektoratet ikke et stort problem eller noe som krever mye ressurser i Skatteetaten. For utenlandske arbeidstakere vil dette kun innebære at likningen blir satt i null uten videre oppfølging fra etaten.

Skatteetaten er likevel opptatt av å ha korrekte registre og gjennomfører tiltak for å rydde i skattemanntallet og ta ut de d-numrene som ikke lenger er skattepliktige til Norge slik at skattemanntallet i all hovedsak skal bestå av personer med d-numre som fremdeles er aktive. Departementet vil, i tråd med Riksrevisjonens anbefaling, følge opp dette arbeidet i styringsdialogen.

Jeg vil også nevne at Skattedirektoratet på oppdrag fra departementet har igangsatt en rydding i d-nummerdatabasen, slik at denne på sikt vil inneholde langt færre d-numre tilhørende personer som ikke lenger har en tilknytning til Norge. Dette vil gi en bedre oversikt over hvilke d-numre som er reelt aktive i Norge og som skal tas opp i skattemanntallet. Behovet for rydding i d-nummerdatabasen er imidlertid i hovedsak begrunnet med andre hensyn enn beskatningsprosessen.

Riksrevisjonen legger i sine merknader vekt på at det er mange personer med d-nummer som skulle hatt fødselsnummer. Jeg vil her vise til at det ikke har noen betydning for Skatteetatens systemer for likning og skatteberegning om en person har et fødselsnummer eller d-nummer. De samme skatteprinsippene kommer til anvendelse for alle personlige skattytere, uavhengig av om de har fødselsnummer eller d-nummer.

2.3.2. Det er svakheter ved ID-kontrollen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende
Riksrevisjonen mener det er alvorlig at utenlandske næringsdrivende kan skaffe seg D-nummer uten reell ID-kontroll og anbefaler at Finansdepartementet sammen med berørte departementer vurderer å innføre id-kontroll ved personlig frammøte for utenlandske næringsdrivende for å kunne drive virksomhet i Norge.

Jeg vil i samråd med andre departementer vurdere om flere personer som i dag får d-nummer rekvirert fra Brønnøysundregistrene og andre virksomheter uten personlig oppmøte kan og bør bli avkrevd å møte til id-kontroll. Dette må sees i sammenheng med et pågående tverretatlig og tverrdepartementalt arbeid med å forbedre identitetsforvaltningen i Norge, blant annet med utgangspunkt i en rapport fra et eget statssekretærutvalg for helhetlig ID-forvaltning. Det er mange instanser som er involvert i ID-arbeidet, og hvordan innrullering i Folkeregisteret og det norske samfunnet skal se ut i framtiden er ikke avklart. Som et ledd i oppfølgingen av arbeidet i statssekretærutvalget skal Justis- og beredskapsdepartementet sammen med

Finansdepartementet og Arbeids- og sosialdepartementet vurdere om ett organ bør ha et mer helhetlig ansvar for id-kontrollen av EØS-borgere. Dette arbeidet ledes av Justis- og beredskapsdepartementet.

Riksrevisjonen påpeker at Skatteetaten har innført ID-kontroll ved fremmøte for utlendinger som skal arbeide i Norge, men at det er mange av de som skattlegges ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) som ikke møter til kontroll. Selv om det neppe er realistisk at enhver person med et kort arbeidsforhold eller oppdrag i Norge vil kunne møte til id-kontroll, er jeg enig i at andelen er for lav. Departementet vil i styringsdialogen følge opp Skatteetatens arbeid for å øke andelen som møter til ID-kontroll.

Riksrevisjonen viser til at to skatteregioner har opplyst at arbeidstakere som er på korte opphold i landet, av enkelte banker har blitt nektet å opprette bankkonto fordi bankene ikke kan gjenbruke Skatteetatens ID-kontroll. Jeg vil her vise til departementets brev av 11. februar 2016 til Riksrevisjonen hvor det understrekes at banker og andre instanser som skal utstede legitimasjonsdokumenter eller tildele rettigheter har et selvstendig ansvar for å foreta en kontroll av identiteten til kunden. Når Skatteetaten rekvirerer et d-nummer til en skattyter, registreres det samtidig hvorvidt en ID-kontroll er gjennomført eller ikke. Denne informasjonen videreformidles til brukerne av Folkeregisteret, men ikke alle brukere har tilpasset sine systemer slik at de kan nyttiggjøre seg denne informasjonen. Skattedirektoratet arbeider gjennom prosjektet for modernisering av Folkeregisteret med å videreutvikle systemet for å synliggjøre for brukerne av Folkeregisteret på hvilket grunnlag en identitet er registrert. Prosjektet skal i henhold til planen levere løsninger for gradering av identitet i 2016. Skatteetaten vil imidlertid være avhengig av at de eksterne brukerne, som bankene, tar i bruk informasjonen om gradering av identitet.

2.4. Finansdepartementet har ikke lagt nok til rette for å oppnå riktig beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold

Riksrevisjonen vurderer det som kritikkverdig at Finansdepartementets oppfølging ikke har lagt godt nok til rette for å oppnå riktig beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold.

Jeg vil påpeke at Finansdepartementet i styringsdialogen med Skatteetaten eksplisitt har lagt til grunn at etaten iverksetter målrettede tiltak for å redusere risiko knyttet til beskatningen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold. Skatteetaten har iverksatt en rekke tiltak på området. Jeg vil her trekke frem arbeidet med en ny løsning for informasjonsutveksling med Utlendingsdirektoratet, tiltak for å øke andelen som møter til ID-kontroll, vurdering av organiseringen av oppgaver på utenlandsområdet i Skatteetaten, forbedring av samhandlingen mellom Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) og skatteregionene, etablering av et utenlandssenter i Skatt øst og servicesentra for utenlandske arbeidstakere og flere ulike informasjonstiltak rettet mot målgruppen. Etablering av et nytt kontraktsregister vil på

sikt legge til rette for bedre innrapportering av opplysninger om utenlandske skattytere via a-ordningen. Modernisering av systemene for forskudd og skatteberegning (SOFUS) vil bidra til saksbehandlingen av utenlandske arbeidstakere vil bli mer ensartet, ved at saksbehandlingssystemet for forskudd som benyttes av Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) vil bli lagt inn i samme system som resten av Skatteetaten benytter. Finansdepartementet følger opp disse tiltakene i styringsdialogen med Skatteetaten.

Departementet følger også opp at Skatteetaten gjennomfører tiltak for å bedre kvaliteten på d-nummerdatabasen, og har igangsatt prosesser for samarbeid med andre departementer om tiltak for bedre ID-kontroll ved rekvirering av d-nummer, jf. omtale under punkt 2.3 over.

Jeg vil videre vise til at departementet også følger opp andre områder i Skatteetaten som har betydning for beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold. Regjeringen har sørget for at det i 2016 igangsettes en modernisering av Folkeregisteret, jf. Finansdepartementets Prop. 1 S (2015–2016). Et modernisert Folkeregister skal blant annet bedre samfunnets evne til å håndtere økt migrasjon og identitetskriminalitet. Regjeringens strategi mot arbeidskriminalitet omfatter utvidelse av informasjonstilbudet til utenlandske arbeidstakere i Norge. Tiltak for økt etterlevelse og bekjempelse av skatte- og avgiftskriminalitet er også særskilt nevnt i de senere års tildelingsbrev til Skatteetaten.

Jeg mener at departementet samlet sett har en tett oppfølging av området og er tilfreds med at Skatteetaten har iverksatt en rekke tiltak. Etter min oppfatning fremstår Riksrevisjonens merknader som noe ubalanserte når iverksatte tiltak ikke synliggjøres.

Riksrevisjonen påpeker at utenlandske næringsdrivende har et høyt antall kontrollutslag, høy endringsandel og høyt avdekkingsbeløp per person og i stor grad blir ilagt tilleggsskatt. Riksrevisjonen viser samtidig til at Skatteetaten ikke gjennomfører spesifikke kontroller av utenlandske næringsdrivende, men at denne gruppen omfattes av tilsvarende kontroller som norske næringsdrivende og utenlandske lønsmottakere. For det første vil jeg påpeke at høye kontrollutslag for denne gruppen kan være en indikasjon på at Skatteetaten har treffsikre kontrollfiltre. Jeg vil også påpeke at behovet for spesifikke obligatoriske kontroller av næringsdrivende i hovedsak er begrenset til personlige forhold og ikke selve næringsaktiviteten. Skatteetatens obligatoriske kontroller av utenlandske lønsmottakere omfatter nettopp personlige forhold som lengden på opphold, skatteplikt som bosatt mv. hvor det er risiko for feil og manglende etterlevelse. Skatteetatens faglige vurdering per nå er at utenlandske næringsdrivende er tilstrekkelig ivarettatt gjennom kontrollen av utenlandske lønsmottakere, og at det dermed ikke er behov for spesifikke obligatoriske kontroller av selve næringsaktiviteten. Dette ble også påpekt overfor Riksrevisjonen i departementets brev av 11. februar 2016.

Riksrevisjonen anbefaler at departementet vurderer hvordan Skatteetaten kan styrke innsatsen overfor utenlandske næringsdrivende slik at disse i større grad etterlever regelverket. Jeg vil, som nevnt i punkt 2.3, sørge for å videreføre dialogen med andre departementer om gjennomføring av ID-kontroll ved personlig fremmøte av utenlandske næringsdrivende i andre offentlige etater. Finansdepartementet vil også følge opp i styringsdialogen at Skatteetaten vurderer behovet for ytterligere tiltak for å bedre etterlevelsen i denne skattytergruppen. Jeg vil påpeke at veiledning og informasjon her er vel så viktige virkemidler som kontroll.

Riksrevisjonen skriver at Skatteetaten ikke har utarbeidet analyser som belyser eventuelle provenytab eller lav produktivitet på området. Konsekvensen er, ifølge Riksrevisjonen, at både departementet og direktoratet mangler relevant styringsinformasjon. Jeg vil her påpeke at detaljeringsgraden på departementets styringsinformasjon på enkeltområder i Skatteetaten må veies mot helhetshensyn i styringen og den samlede rapporteringsbyrden for etaten. Analyser av produktivitet og provenytab er erfaringsmessig ofte ressurskrevende og metodisk utfordrende. En risikerer dermed at informasjonsverdien av analysene ikke står i rimelig forhold til kostnadene, skal at dette ikke vil være riktig anvendelse av ressurser i etaten.

Riksrevisjonens anbefalinger

Jeg har merket meg Riksrevisjonens anbefalinger og departementet vil gjennom styringsdialogen følge opp at Skatteetaten arbeider videre for å møte utfordringene med beskatningen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold. Jeg viser ellers til mine kommentarer til de konkrete anbefalingene i punktene over.

For øvrig vil jeg vise til at jeg nylig har gitt Skattedirektoratet i oppdrag å vurdere den overordnede organiseringen av etaten og ev. foreslå endringer som kan bidra til effektiv oppgaveløsning med god kvalitet, likebehandling og produktivitet. Det er naturlig at også organiseringen av etatens arbeid på utenlandsområdet omfattes av denne vurderingen.

Avslutningsvis vil jeg påpeke at Finansdepartementet generelt har en høy terskel for å gi detaljerte føringer for hvilke områder og spesifikke skattytergrupper Skatteetaten skal prioritere i sin kontrollinnsats og øvrige arbeid. Mitt utgangspunkt er at Skatteetaten står nærmest til å vurdere ressursbruk og virkemidler basert på risiko- og vesentlighet og til å prioritere ressursene mellom ulike ansvarsområder og arbeidsoppgaver. Jeg mener dette er i tråd med god praksis for etatsstyring, hvor det trekkes opp et begrenset antall mål for underlagte etater og virksomhetene selv har stort handlingsrom til å velge hvordan fastsatte mål skal realiseres. Jeg vil her påpeke at dersom det stilles detaljerte krav på ett område, vil dette kunne svekke virksomhetsleders mulighet til å ta ansvar for helheten i sin oppgaveportefølje.

Finansdepartementet vil legge denne tilnærmingen til grunn også i oppfølgingen av denne undersøkelsen.

Med hilsen



Siv Jensen

Vedlegg 3

Rapport: Riksrevisjonens
undersøkelse av beskatning av
utenlandske arbeidstakere og
næringsdrivende på midlertidig
opphold i Norge

Revisjonen er gjennomført i samsvar med Riksrevisjonens lov og instruks, og med retningslinjer for forvaltningsrevisjon som er konsistente med og bygger på ISSAI 300, INTOSAI's internasjonale standarder for forvaltningsrevisjon.

Innhold

1	Innledning	36
1.1	Bakgrunn	36
1.2	Mål og problemstillinger	36
1.3	Begrepsavklaringer – midlertidig opphold	37
2	Metodisk tilnærming og gjennomføring	39
2.1	Metoder	39
2.2	Kvantitative data	39
2.3	Dokumentanalyse	40
2.4	Intervjuer og brev med spørsmål	41
2.5	Vignettundersøkelse	41
3	Revisjonskriterier	42
3.1	Overordnede mål og krav	42
3.2	Skatteplikt	43
3.3	Krav til ligning og kontroll	43
3.4	Nærmere om mål og krav til kvalitet i folkeregisteret og ID-kontroll	45
4	Ligningsbehandlingen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge	46
4.1	Antall utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende	47
4.2	Fastsatt inntekt og skatt	50
4.2.1	Restskatt og skatt til gode	51
4.2.2	Standardfradrag og minste- og personfradrag	51
4.3	Ligningskontroller av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge	52
4.3.1	Obligatoriske ligningskontroller	53
4.3.2	Utfordringer i forbindelse med obligatoriske kontroller av næringsdrivende	56
4.3.3	Resultater av de obligatoriske ligningskontrollene	56
4.3.4	Resultater av de verdiorienterte/egendefinerte ligningskontrollene	60
4.3.5	Klager – endring av ligning	60
4.4	Bruken av tilleggsskatt for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge	62
4.5	Omfang og resultater av SFUs etterkontroller	63
4.6	Likebehandling av utenlandske skattytere på midlertidig opphold i Norge	64
5	Tiltak for målrettet ligningsbehandling av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge	68
5.1	Registrering i folkeregisteret og i skattemanntallet	68
5.1.1	Vedlikehold av D-nummerbasen	68
5.1.2	ID-kontroll	70
5.1.3	ID-kontroll av SFUs skattytere	70
5.1.4	ID-kontroll for selvstendig næringsdrivende	71

5.2	Fordelingen av skattytere ved SFU og skatteregionene	71
5.2.1	Skatteregionenes organisering av ligningsarbeidet med utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge	74
5.3	Informasjon og veiledning overfor utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge	74
5.4	Skattedirektoratets styring og oppfølging av skatteregionenes ligningsbehandling	78
6	Finansdepartementets oppfølging av arbeidet med å fastsette skatt for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge	80
7	Vurderinger	82
7.1	Det er mange feil i ligningsfastsettelsen for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende	82
7.2	Komplisert regelverk fører i mange tilfeller til feil i ligningsfastsettelsen	83
7.3	Kvaliteten på D-nummerbasen i folkeregisteret er ikke god nok	84
7.3.1	Det er usikkert hvor mange av personene med D-nummer i skattemanntallet som har en aktiv tilknytning til Norge	84
7.3.2	Det er svakheter ved ID-kontrollen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende	85
7.4	Finansdepartementet har ikke lagt godt nok til rette for å oppnå riktig beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge	85
8	Referanseliste	87
Vedlegg:		
	Vignettundersøkelsen	90

Figuroversikt

Figur 1	Organisasjonskart over skatteetaten	46
Figur 2	Antall utskrevne D-nummer totalt og per år i perioden 1991–2014 og antall D-nummer som har blitt konvertert til fødselsnummer per år i perioden 2004–2014	48
Figur 3	Statsborgerskap i D-nummerbasen for inntektsåret 2014	49
Figur 4	Antall personer som har D-nummer eller fødselsnummer i skattemanntallsgruppe 14 og 18 for inntektsårene 2012–2014	49
Figur 5	Oversikt over ligningsprosessen	53
Figur 6	Fordeling av henvendelser til publikumsveiledningen i 2013	75

Tabelloversikt

Tabell 1	Persontall for skattemanntallsgruppene 14 og 18 for inntektsårene 2012–2014 fra ulike kilder	40
Tabell 2	Median- og gjennomsnittsinntekt for personer som har D-nummer og skattemanntallsgruppene 14 og 18 for inntektsåret 2014	50
Tabell 3	Fastsatt skatt for personer i D-nummerbasen i 2014	51
Tabell 4	Antall personer og prosentandel i skattemanntallsgruppe 14 og 18 med D-nummer som krevde standardfradrag for inntektsåret 2014	52
Tabell 5	Skattedata for 2014 for de hyppigst forekommende nasjonalitetene med D-nummer (beløp i kr)	52
Tabell 6	Kontrollutslag for skattytere med D-nummer, alle arbeidstakere samt selvstendig næringsdrivende med D-nummer for inntektsårene 2012–2014	54
Tabell 7	Kontrollutslag for skatteregionene og SFU for inntektsårene 2012–2014 for personer med D-nummer	55
Tabell 8	Treffprosent og effekt i kroner av de obligatoriske ligningskontrollene for personer med D-nummer og personer i skattemanntallsgruppe 18 samt næringsdrivende for inntektsårene 2012–2014	57
Tabell 9	Kontrollutslag, treffprosent og netto inntektsendring for to obligatoriske kontroller rettet mot utenlandske skattytere i skatteregionene for inntektsåret 2013	58
Tabell 10	Endringer etter skatteoppgjør for inntektsårene 2012 og 2013 i prosent	60
Tabell 11	Tilleggsskatt for skattytere med D-nummer, næringsdrivende med D-nummer og alle skattytere for inntektsårene 2012–2014	62
Tabell 12	Omfang og resultater av SFUs etterkontroller for perioden 2012–2014	63

Faktaboksoversikt

Faktaboks 1	Spørsmål om klassefradrag, fradrag for pendlerkostnader, antall 12-deler og dokumentasjon	65
Faktaboks 2	Spørsmål om et utenlandsk entreprenørselskap har etablert fast driftssted, og betydningen av dette for skattyters skatteplikt og fradrag for pendlerutgifter	66

1 Innledning

1.1 Bakgrunn

Utvidelsen av EØS-området i 2004 og høyere arbeidsledighet i deler av Europa har ført til økt tilstrømming av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende til Norge. Mange av disse er i Norge bare en kort periode.

I *forskrift om folkeregistrering* står det at alle utlendinger som skal arbeide i Norge, må registreres i folkeregisteret, med enten et fødselsnummer eller et D-nummer. Videre står det i forskriften at utlendinger som skal oppholde seg i Norge i mindre enn seks måneder, skal få tildelt et D-nummer.

I 2014 var det ifølge Skattedirektoratet 350 000 personer i skattemanntallsgruppene som hadde midlertidig opphold i Norge, en andel på 8,3 prosent av landets skattytere. Rekvirering av D-nummer¹ utgjør en stor del av nye registreringer i folkeregisteret. Av 230 000 nye personer som ble registrert i folkeregisteret i 2014, var det 100 500 som fikk D-nummer.²

Skatteetatens arbeidsprosesser på skatte- og folkeregisterområdet ble til i en tid da det var få utenlandske skattytere i Norge. Skatteforvaltningen i Norge er i utgangspunktet tilrettelagt og organisert for norske statsborgere med fødselsnummer. Den store økningen i antall utenlandske skattytere samt spesielle skatteregler og skatteavtaler som gjelder for disse personene, gjør at skattleggingen av denne gruppen er kompleks og ressurskrevende. Ifølge skatteetaten inngår håndtering av utenlandske skattytere i økende grad i etatens ordinære rutiner og arbeidsmåter.

De overordnede målene for skatteetaten er å legge til rette for at skatter og avgifter blir korrekt fastsatt og innbetalt, sørge for at folkeregisteret er oppdatert, og yte god service.

Skatteetaten er organisert med et sentralt Skattedirektorat og fem underliggende skatteregioner. Sammen med Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU), den landsdekkende telefontjenesten Skatteopplysningen og Skatteoppkrever utland arbeider disse enhetene med beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge.

1.2 Mål og problemstillinger

Målet med undersøkelsen er å vurdere skatteetatens innsats for å bidra til at fastsettelsen av skatt fra utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, blir effektiv og korrekt.

1) D-nummer tildeles personer som ikke har fødselsnummer, og som ikke skal registreres som bosatt i Norge, eller ved begrunnet behov. Personer som har gyldig arbeids-/oppholdstillatelse eller er EU/EØS/EFTA-borgere med registreringsbevis (her er det et unntak for nordiske borgere, som ikke trenger arbeids- og oppholdstillatelse), og skal oppholde seg i Norge i seks måneder eller mer, må også møte opp på ett av 42 utvalgte skattekontorer for å melde flytting til Norge. De vil da bli bostedsregistrert og tildelt et norsk fødselsnummer.

2) Prop. 1 S (2015–2016) for Finansdepartementet.

Følgende problemstillinger belyses i undersøkelsen:

- 1 Hvordan er ligningsbehandlingen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge?

Problemstillingen omfatter utvikling og status for omfang og gjennomføring av skatteetatens arbeid med kontroll og oppfølging av selvangivelser for de aktuelle skattyterne. Undersøkelsen belyser først og fremst arbeidet med kontrollene i forbindelse med den årlige ligningsbehandlingen, men også andre kontroller som SFU og skatteregionene utfører. Videre belyser undersøkelsen i hvilken grad etaten bruker tilgjengelige sanksjoner, og om målet om likebehandling av skattytere blir ivaretatt.

- 2 På hvilken måte bidrar skatteetaten til at ligningsbehandlingen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, blir effektiv og korrekt?

Problemstillingen omfatter hvordan skatteetaten arbeider for å sikre at utenlandske arbeidstakere blir korrekt registrert i folkeregisteret og skattemanntallet med fødselsnummer eller D-nummer. Undersøkelsen kartlegger også hvordan de aktuelle skattyterne blir fordelt mellom SFU og skatteregionene, og hvordan skatteetaten arbeider med informasjon og veiledning overfor utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende om beskatning.

- 3 Hvordan følger Finansdepartementet opp at arbeidet med å fastsette skatt for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, skjer på en effektiv måte?

Problemstillingen omhandler hvordan Finansdepartementet gjennom sin styring retter oppmerksomheten mot utfordringer i arbeidet med å fastsette skatt for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i landet.

1.3 Begrepsavklaringer – midlertidig opphold

Undersøkelsen omfatter utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende som skal oppholde seg i landet i en begrenset periode. Hvilke forpliktelser og skatteregler som gjelder for den enkelte skattyter, avhenger av hvor lenge personen skal oppholde seg i landet. Det finnes for øvrig ingen god oversikt over hvor mange utlendinger 1) som befinner seg i Norge uten lovlig opphold, 2) som ikke har fått oppholdstillatelse, eller 3) som har blitt i landet lenger enn de har rett til.³ Finansdepartementet opplyser i brev 11. februar 2016 at det ikke er en oppgave for departementet eller skatteetaten å holde oversikt over personer som ikke har lovlig opphold i landet.

Skatteetaten behandler i utgangspunktet skattytere med D-nummer likt med andre skattytere, men siden skattytere med D-nummer som regel bare skal være i landet i en begrenset periode, kan de bli berørt av særskilte kontroller eller fradragsordninger som standardfradrag for utlendinger. I tillegg kan de ifølge *lov om skatt av formue og inntekt* (skatteloven) være begrenset skattepliktige dersom de oppholder seg i Norge i mindre enn 183 dager i løpet av en 12-måneders periode eller mindre enn 270 dager i løpet av en 36-måneders periode. Selv om både skatteloven og *lov om folkeregistrering* (folkeregisterloven) opererer med en grense på seks måneder (183 dager) for å bli regnet som bosatt, er det mange skattytere som er skattemessig bosatt i Norge og

3) Arbeidstilsynet, Kriminalomsorgen, Kripas, Mattilsynet, NAV, Politiets utlendingsenhet, Skatteetaten, Tollvesenet, Utlendingsdirektoratet og Økokrim (2014).

fortsatt har D-nummer. I skatteetatens systemer blir ikke personer som ikke er skattemessig bosatt i landet, avmerket på noen spesiell måte. Men at en person har et D-nummer, er for skatteetaten en indikasjon på at vedkommende har en mer midlertidig tilknytning til landet enn en person som har et fødselsnummer.

Ifølge Finansdepartementet finnes det tilfeller hvor personer som har oppholdt seg i Norge mer enn seks måneder skal ha D-nummer og ikke fødselsnummer. Fra og med 1. juni 2012 gjelder innenlandske arbeidspendlerbestemmelser også for pendlere fra EØS-land. Dette betyr at personer som oppholder seg i en norsk kommune på grunn av inntektsgivende jobb, og som pendler til et land innenfor EØS-området, kan unntas fra bostedsregistrering i Norge dersom vilkårene for pendling er oppfylt. Disse personene vil forbli registrert med D-nummer.⁴

I tillegg til å være identifisert med et fødselsnummer eller et D-nummer blir alle skattytere plassert i en skattemanntallsgruppe.⁵ Skattemanntallsgruppene er opprettet fordi det er ulike skatteregler for ulike typer skattytere. Finansdepartementet opplyser i brev til Riksrevisjonen at det i skattemanntallet inngår kun personer som har en skattemessig forpliktelse til Norge, mens folkeregisteret også har registrert ikke-bosatte personer som ikke er skattepliktig hit, for eksempel utenlandske styremedlemmer, utenlandske aksjonærer og asylsøkere som skal ha fastlege.

Skattemanntallsgruppe 14 (midlertidig opphold) er for personer som er skattepliktige til Norge på grunnlag av midlertidig opphold, grensegjengere⁶ og personer som dagpendler til Norge. I utgangspunktet skal denne skattemanntallsgruppen omfatte personer som er i landet en kort periode, og personer som er på vei til Norge. Utlendinger som arbeider på fastlandet og lignes ved SFU, plasseres i skattemanntallsgruppe 18 (sentral ligning), mens utlendinger som arbeider på sokkel eller sjø og lignes ved SFU, plasseres midlertidig i skattemanntallsgruppe 14. Bosatte personer som har fødselsnummer, plasseres i skattemanntallsgruppe 10.

De fleste med D-nummer tilhører enten skattemanntallsgruppe 14 (midlertidig opphold) eller skattemanntallsgruppe 18 (sentral ligning (SFU)). Tall for 2012, 2013 og 2014 viser imidlertid at det er en relativt stor gruppe personer med fødselsnummer som er plassert i skattemanntallsgruppene 14 og 18.

4) Brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen 11. februar 2016.

5) Ifølge skatteetatens *Bruerveiledning, Sentralt skattemanntall* (2012) finnes det 13 ulike skattemanntallsgrupper.

6) En grensegjenger er i henhold til den nordiske skatteavtalen en person som er skattepliktig som bosatt i en kommune som direkte grenser til riksgrensen mellom Norge og Sverige eller riksgrensen mellom Norge og Finland, og som får lønn eller annen lignende godtgjørelse for personlig arbeid utført i en kommune som grenser direkte til den samme riksgrensen i det annet land. Det er et vilkår for å bli ansett som grensegjenger at vedkommende regelmessig oppholder seg i sin faste bolig (Skattedirektoratet (2015) *Lignings-ABC*).

2 Metodisk tilnærming og gjennomføring

2.1 Metoder

Problemstillingene i undersøkelsen er belyst ved kvantitative data, dokumentanalyse, intervjuer og en vignettmetode. Flere av underproblemstillingene er belyst ved en kombinasjon av ulike metoder. Særlig er kvantitative data brukt i kombinasjon med intervjuer og i noen grad sekundærdata fra blant annet skatteetatens publikasjoner. Datainnsamlingen ble avsluttet høsten 2015.

Kvantitative data: Dette omfatter ulike lignings- og kontrolldata fra skatteetaten for inntektsårene 2012, 2013 og 2014. Dataene er hentet ut for personer som har et D-nummer, og for personer som er plassert i skattemanntallsgruppe 14 og 18.

Dokumentanalyse: Det er gjennomført dokumentanalyse av stortingsdokumenter (proposisjoner og innstillinger), Finansdepartementets tildelingsbrev, styringsbrev, års- og halvårsrapporter, risikovurderinger, internrevisjonsrapporter og øvrige styringsdokumenter og kartleggingsrapporter fra skatteetaten.

Intervjuer og brev med spørsmål: Det er gjennomført intervjuer med Skatte- direktoratet, de fem skatteregionene og Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU). Intervjuene er gjennomført på ledernivå, og alle referatene er verifisert. Finansdepartementet har også svart på et brev med spørsmål fra Riksrevisjonen.

Vignettmetode/-undersøkelse: Formålet med en vignettundersøkelse er å få fram eventuelle variasjoner i forvaltningens saksbehandling. En vignett er en konstruert sak som inneholder karakteristikk som antas å være avgjørende i en vedtakssituasjon. En vignettundersøkelse innebærer at like saker (vignetter) sendes til forskjellige kontorer for behandling. Det er sendt ut 6 forskjellige vignetter til 19 ulike skattekontorer for å undersøke hvorvidt like saker blir behandlet forskjellig.

2.2 Kvantitative data

Det er innhentet registerdata fra skatteetaten for inntektsårene 2012, 2013 og 2014 for utenlandske skattytere som har midlertidig opphold i landet, det vil si alle som har et D-nummer, og alle i skattemanntallsgruppe 14 og 18, for å undersøke omfanget av og kjennetegnene ved disse gruppene.⁷ Videre har eventuelle forskjeller mellom utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende blitt analysert. For å belyse ligningsbehandlingen for disse skattyterne er det foretatt analyse av kontrolldata – antall utslag⁸, antall treff, brutto- og nettoendringer i inntekt som følge av kontroll samt tall for tilleggsskatt og antall endringer etter skatteoppgjør. Antall endringer etter skatteoppgjør inkluderer antall klager og kan belyse omfanget av feil i ligningsfastsettelsen for disse gruppene. Disse tallene har i noen grad blitt sammenlignet med tall for den øvrige populasjonen (bosatte/skattemanntallsgruppe 10).

Registerdataene byr imidlertid på flere utfordringer. Enkelte personer er registrert i ulike skattekommuner og med ulik inntekt og skatt for samme inntektsår. I tillegg er det mange personer med D-nummer for inntektsårene 2012–2014 som enten har null i

7) Personer med norsk statsborgerskap er inkludert dersom de har D-nummer eller tilhører skattemanntallsgruppe 14 eller 18.

8) Et kontrollutslag innebærer at en person faller ut / får et utslag på én av skatteetatens kontrollparametere. For eksempel kunne alle som har hatt inntekt over et visst beløp, falle ut på en kontroll / få et utslag.

inntekt eller ikke er registrert med inntektsdata. Enkelte tabeller tar derfor utgangspunkt kun i personer med D-nummer som har inntekt.

Antall personer i skattemanntallsgruppene 14 og 18 varierer ut fra hvilken kilde dataene er hentet fra. Rådata fra Skattedirektoratet på individnivå samsvarer ikke med direktoratets aggregerte tall for skattemanntallsgruppe 14 og 18, jf. tabell 1.

Tabell 1 Persontall for skattemanntallsgruppene 14 og 18 for inntektsårene 2012–2014 fra ulike kilder								
År	2012			2013			2014	
Kilde	Skatte- etatens aggre- gerte tall	Skatte- etatens individ- data	Kart- leggings- rapport	Skatte- etatens aggre- gerte tall	Skatte- etatens individ- data	Kartleg- gings- rapport	Skatte- etatens aggre- gerte tall	Skatte- etatens individ- data
Skatte- mann- talls- gruppe 14 – midlertidig opphold	412 241	431 965	432 314	369 274	379 408	377 917	304 821	291 092
Skatte- mann- talls- gruppe 18 – sentral- ligning (SFU)	44 856	49 167	47 871	44 121	48 147	46 209	45 179	46 093
Totalt	457 097	481 132	480 185	413 395	427 555	424 126	350 000	337 185

* I dataene for 2014 har 20 343 personer med D-nummer ukjent skattemanntallsgruppe; totalsummen samsvarer derfor ikke med summen av antallet personer i skattemanntallsgruppe 14 og 18

Kilde: Skattedirektoratet og rapport om SFU, SU og forholdet til regionenes oppgaver på utenlandsområdet – Fase 1 – Kartlegging (2014)

Det er ingen systematikk i hvilket persontall som er størst i datakildene. Mens skatteetatens individdata har det høyeste persontallet for inntektsårene 2012 og 2013, er det skatteetatens aggregerte tall som har det høyeste persontallet for inntektsåret 2014. Totalantallet i de ulike skattemanntallsgruppene varierer derfor i tabellen etter hvilken kilde datagrunnlaget stammer fra. Finansdepartementet opplyser i brev 11. februar 2016 at ifølge Skattedirektoratets vurdering har variasjonen i antall personer i skattemanntallsgruppene 14 og 18 en naturlig sammenheng med årssyklusen i skatteprosessen og måten etaten løser oppgavene på.

2.3 Dokumentanalyse

Dokumentanalysen omfatter lover, budsjettproposisjoner med tilhørende innstillinger, stortingsmeldinger, tildelingsbrev til skatteetaten, disponerings-/styringsbrev til skatteregionene og halvårs- og årsrapporter for skatteetatens virksomhet. Analysen omfatter også interne rapporter fra skatteetaten, blant annet rapportene *SFU, SU og forholdet til regionenes oppgaver på utenlandsområdet – Fase 1 – Kartlegging* (2014) og *SFU-Arbeidsgruppe Manntall* (2015). Det er i tillegg brukt informasjon fra Dokument 1 (2013–2014) om skatteetaten.

Dokumentene har blitt brukt i arbeidet med å utlede revisjonskriterier og som noe av grunnlaget for denne rapportens faktadel. I tillegg har dokumentanalysen vært viktig i arbeidet med å lage intervjuguider.

2.4 Intervjuer og brev med spørsmål

Det er gjennomført intervjuer med skatteregionene, SFU og Skattedirektoratet for å belyse hvordan registreringen, fordelingen og organiseringen av arbeidet med utenlandske skattytere på midlertidig opphold i skatteetaten fungerer. På grunnlag av spørsmål som skatteetaten fikk tilsendt, valgte etaten selv ut egnede representanter til intervjuene. Både ledere og medarbeidere fra fastsettingsavdelingene var til stede under alle intervjuene. Videre har intervjuene blitt brukt til å belyse kontrollarbeidet i ligningsperioden, klagebehandlingen i etterkant av skatteoppgjøret og bruken av tillegsskatt. Intervjuene har også blitt brukt til å belyse hvordan skatteetaten arbeider for å informere og veilede utenlandske skattytere som har midlertidig opphold i Norge. Intervjuføretene har blitt verifisert skriftlig i etterkant.

For å belyse hvordan departementet følger opp arbeidet med å sikre at fastsettelsen av skatt for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i landet, skjer på en effektiv måte, har det blitt sendt brev med spørsmål til Finansdepartementet.

2.5 Vignettundersøkelse

For å belyse om det er variasjon i ligningsbehandlingen av gruppen utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende, har det blitt gjennomført en vignettundersøkelse. Like saker (vignetter) ble sendt til utvalgte skatteregioner/-kontorer for behandling. Hensikten var ikke å avdekke eventuelle feilaktige vedtak, men å få fram et datagrunnlag som kan si noe om eventuelle variasjoner i saksbehandlingen mellom kontorene.

De seks vignettene i undersøkelsen er konstruerte saker som skal representere typiske problemstillinger som er aktuelle for utenlandske skattytere og næringsdrivende på midlertidig opphold i landet. Vignettene ble sendt ut i samråd med Skattedirektoratet. Direktoratet valgte selv ut alle aktuelle enheter i etaten som arbeider med saker som gjelder dette området. Vignettene var ikke anonyme, så de utvalgte skattekontorene var klar over at sakene kom fra Riksrevisjonen. Det kan ha hatt betydning for svarene.

Hver av vignettene består av et faktagrunnlag og ett eller flere spørsmål fra skattyteren til skatteetaten. Skattekontorene ble bedt om å begrunne svarene. Vignettene som ble sendt ut, har ulik vanskelighetsgrad. Fire av vignettene dreier seg om ett moment, mens to av vignettene er mer omfattende og reiser problemstillinger som består av flere momenter.

Vignettene ble sendt til utvalgte kontorenheter i skatteetaten, inkludert Skattedirektoratet og SFU. Vignettene er gjengitt i vedlegg 1. Vedlegg 1 inneholder også en oppsummering av svarene på de enkelte vignettene.

Totalt har 19 enheter besvart vignettundersøkelsen. Alle de utvalgte enhetene fikk tilsendt samtlige seks vignetter, men ikke alle svarte på alle vignettene. Dermed er det ulikt antall svar på vignettene. Antall svar på vignettene varierer mellom 9 og 15. I tillegg har SFU besvart én av vignettene (vignett 5) to ganger, ett svar som ble gitt ved gjennomføringen av den ordinære vignettundersøkelsen og ett svar som ble gitt ved en oppfølging av vignettundersøkelsen.

3 Revisjonskriterier

3.1 Overordnede mål og krav

Ifølge budsjettproposisjonene for Finansdepartementet for perioden 2013–2015 har departementet ansvar for å forvalte skatte- og avgiftssystemene.⁹ Dette omfatter arbeidet med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen av den statlige delen av skatte-, avgifts- og tolladministrasjonen.

De overordnede målene for skatteetaten er å legge til rette for at skatter og avgifter blir korrekt fastsatt og innbetalt, sørge for at folkeregisteret er oppdatert, og yte god service. Noen av skatteetatens hovedoppgaver er å sikre skatte- og avgiftsprovenyet, blant annet ved å kontrollere grunnlaget for oppgavene fra skatte- og avgiftspliktige og tredjepart, fastsette og kontrollere folketrygdavgifter og skatt på formue og inntekt, forvalte folkeregisteret og forvalte regelverk. Etaten skal også informere og veilede publikum.

Finansdepartementet har fastsatt disse hovedmålene for skatteetaten:

- 4 Skattene skal fastsettes riktig og til rett tid.
- 5 Skattene skal betales til rett tid.
- 6 Folkeregisteret skal ha høy kvalitet.
- 7 Brukerne skal få god service.

Det er hovedsakelig hovedmål 1, 3 og 4 som er relevante for denne undersøkelsen. I budsjettproposisjonene understrekes det at disse målene delvis er formulert som visjoner, og at departementet i den praktiske oppfølgingen av etaten tar høyde for at det er operasjonelle risikoer som det kan være for dyrt å gardere seg fullt ut mot. Det skal likevel være en bevissthet rundt hvor store feil og mangler som kan tolereres.

Stortinget har gjennom behandlingen av Finansdepartementets budsjettproposisjoner for 2013–2015 sluttet seg til departementets mål og prioriteringer.¹⁰

I *bevilgningsreglementet* § 9 stiller Stortinget krav til forvaltningen om mål- og resultatstyring som styringsform. Kravene er videreført og konkretisert i det statlige økonomiregelverket. Ifølge *reglement for økonomistyring i staten* (økonomireglementet) § 4, grunnleggende styringsprinsipper, skal alle virksomheter fastsette mål og resultatkrav innenfor rammen av disponible ressurser og forutsetninger gitt av overordnet myndighet og sikre at fastsatte mål og resultatkrav oppnås, at ressursbruken er effektiv og at virksomheten drives i samsvar med gjeldende lover og regler. Det står også at styring, kontroll og forvaltning må tilpasses virksomhetens egenart samt risiko og vesentlighet.

I henhold til økonomireglementet § 14 skal alle virksomheter etablere systemer og rutiner som har innebygd intern kontroll for blant annet å sikre at måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav, at ressursbruken er effektiv, og at informasjon om resultater er nøyaktig og pålitelig. Nærmere krav til intern kontroll følger av *bestemmelser om økonomistyring i staten* (økonomibestemmelsene).

9) Prop. 1 S (2012–2013), (2013–2014) og (2014–2015) for Finansdepartementet.

10) Innst. 5 S (2012–2013), (2013–2014) og (2014–2015) Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen.

3.2 Skatteplikt

Lov om skatt av formue og inntekt (skatteloven) regulerer skatteplikten for fysiske og juridiske personer i Norge. Kapittel 2 i loven omhandler skattesubjektene og skattepliktens omfang. § 2-1 gjelder for personer som er bosatt i riket, mens § 2-3 gjelder for personer som ikke er bosatt i riket.

Ifølge skatteloven § 2-1 vil en person som oppholder seg i Norge i en periode som overstiger 183 dager i løpet av en 12-måndersperiode eller 270 dager i løpet av en 36-månedersperiode, anses som skattemessig bosatt i Norge. Personen som anses som skattemessig bosatt i Norge, er globalskattepliktig til Norge for sin samlede inntekt og formue fra både Norge og utlandet. Tilsvarende vil en person som ikke er skattemessig bosatt i Norge, ha begrenset skatteplikt til Norge, jf. skatteloven § 2-3 (1). Som begrenset skattepliktig har personen kun skatteplikt til Norge for inntekt med kilde i Norge. For en arbeidstaker vil skatteplikten ifølge § 2-3 (1) bokstav d være begrenset til lønnsinntekter fra herværende kilder i tjenesteforhold. For næringsdrivende som ikke er bosatt i Norge, omfatter skatteplikten etter § 2-3 (1) bokstav b inntekt av virksomhet som vedkommende utøver eller deltar i og som drives her eller bestyres herfra, herunder virksomhet hvor arbeidstaker stilles til rådighet for andre innen riket.

Av skatteloven § 2-3 (2) følger det at en arbeidstaker som er bosatt i utlandet og stilles til rådighet for andre for å utføre arbeid her i riket, plikter å betale skatt av inntekt av dette arbeidet. Ved arbeidsinnleie er dermed arbeidstakeren begrenset skattepliktig til Norge fra første dag. For å unngå internasjonal dobbeltbeskatning kan skatteplikten til en arbeidstaker være begrenset i henhold til overenskomst inngått med fremmede stater, jf. § 2-37.

Ifølge skatteloven § 6-32 har en arbeidstaker som oppholder seg i Norge hele inntektsåret, krav på fullt minstefradrag og personfradrag (12/12). Dersom arbeidstaker oppholder seg / er bosatt i Norge en del av inntektsåret, reduseres fradragene ut fra hvor lenge vedkommende har oppholdt seg / vært bosatt i Norge. For eksempel vil en arbeidstaker som har oppholdt seg i Norge i fire måneder, ha rett på fradrag som er 4/12 av fulle fradrag. Standardfradraget for utenlandske arbeidstakere reduseres ikke selv om arbeidstakeren bare har vært i Norge deler av året.

Ifølge skatteloven § 6-70 kan en skattyter som etablerer skatteplikt som bosatt i riket, kreve standardfradrag i stedet for ordinære fradrag ved ligningen for de to første inntektsårene. Arbeidstakere som etter § 2-3 har begrenset skatteplikt, kan også kreve standardfradrag. Standardfradraget utgjør 10 prosent av samme beregningsgrunnlag som minstefradrag, og kan ikke settes høyere enn til kr 40 000. Valg av standardfradrag må gjelde begge ektefeller.

3.3 Krav til ligning og kontroll

Selvangivelsesplikten for skattytere følger av § 4-2 i *lov om ligningsforvaltning* (ligningsloven), der det står at selvangivelse for vedkommende år skal leveres av den som har hatt formue eller inntekt som han er skattepliktig for her i landet.

I ligningsloven § 2-1 står det at skattekontoret er ligningsmyndighet i første instans. Landet er inndelt i fem skatteregioner med ett skattekontor i hver region. Departementet kan oppnevne særskilte skattekontorer for behandling av særskilte skattytergrupper. Ifølge § 2-3 er Skattedirektoratet og Riksskattenemnda sentrale ligningsmyndigheter.

Ligningsloven § 5-6 pålegger oppdragsgivere å gi opplysninger uoppfordret til skattekontoret om oppdrag gitt til utenlandske oppdragstakere. Rapporteringsplikten omfatter opplysninger om selve oppdraget, oppdragsgiver, oppdragstaker og arbeidstakere som arbeider i tilknytning til oppdraget. Formålet med rapporteringsplikten er å få oversikt over utenlandske oppdragstakere og arbeidstakere i Norge. Opplysningene skal gi ligningsmyndighetene den informasjonen de trenger for å ta stilling til skatteplikt etter norsk internrett og eventuelle begrensninger i samsvar med skatteavtale. I tillegg skal rapporteringsplikten bidra til at ligningsmyndighetene får kontrollopplysninger som kan brukes ved ligningen. Bestemmelsen har også betydning for om skattytere som har midlertidig arbeidsopphold i Norge, skal lignedes ved SFU eller i skatteregionene.

Etter ligningsloven § 6-1 skal skattyter etter krav fra ligningsmyndighetene gi opplysninger som kan ha betydning for vedkommendes bokføring eller ligning og kontrollen av denne. Ifølge § 6-2 plikter enhver tredjepart etter krav fra ligningsmyndighetene å gi opplysninger som kan ha betydning for noens ligning. I § 6-5 står det at ligningsmyndighetene kan foreta kontrollundersøkelse hos den som plikter å gi opplysninger etter ligningsloven.

Ifølge ligningsloven § 8-1 avgjør ligningsmyndighetene hvilke faktiske forhold som skal legges til grunn for ligningen av den enkelte skattyter etter en prøving av de opplysninger han har gitt, og de øvrige opplysningene som foreligger. Dersom ligningsmyndighetene finner at skattyterens oppgaver er uriktige eller ufullstendige, kan de endre, utelate eller tilføye poster. Ligningsmyndighetene kan også endre skjønnsmessige beløp som skattyteren har ført opp, når de finner grunn til det.

I ligningsloven § 10-2 står det at skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter.

Krav om at skatteoppkreverne skal føre kontroll med arbeidsgivere (arbeidsgiverkontrollen), er hjemlet i *lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav* (skattebetalingsloven) § 5-13 for trekkplikten og i *lov om folketrygd* (folketrygdloven) § 24-4 for arbeidsgiveravgift.

I Prop. 1 S (2013–2014) og (2014–2015) for Finansdepartementet står det at skatteetaten har innført kontrollstrategier der ulike kontrolltyper og andre virkemidler blir vurdert i sammenheng for å oppnå et best mulig resultat. For etaten er det dessuten viktig å arbeide forebyggende, blant annet gjennom målrettet informasjon og veiledning, for å oppnå mest mulig korrekt skatte- og avgiftsfastsettelse. Ifølge tildelingsbrevet for 2015, jf. tildelingsbrevene for 2013 og 2014, er det viktig at skatteetaten bruker virkemidlene slik at opplevd oppdagelsesrisiko øker og skattytere og avgiftspliktige i større grad etterlever skatte- og avgiftsreglene.

Ifølge Prop. 1 S (2014–2015) for Finansdepartementet, jf. Prop. 1 S (2012–2013) og (2013–2014), legger skatteetaten stor vekt på å yte god service og gi god informasjon til de skattepliktige, blant annet for å sikre høy tillit til skattesystemet og etaten.

I tillegg til de kravene som er satt til forvaltningens saksbehandling i lover og forskrifter, gjelder det ulovfestede forvaltningsrettslige prinsippet om likebehandling av skattytere, det vil si at like saker skal behandles likt.¹¹

11) Blant andre Graver (2002).

3.4 Nærmere om mål og krav til kvalitet i folkeregisteret og ID-kontroll

I Finansdepartementets budsjettproposisjoner for årene 2013–2015 står det at det å ha et oppdatert folkeregister er avgjørende for en rekke sentrale samfunnsfunksjoner. Et godt folkeregister forutsetter at skatteetaten får korrekte opplysninger fra andre instanser, og at endringer blir meldt raskt. I Prop. 1 S (2013–2014) står det også at det stilles andre krav til innhold og registerkvalitet i folkeregisteret nå enn da registeret ble etablert. Dette viser seg blant annet i møtet med fri bevegelse av arbeidskraft innenfor EØS og i de tilfellene der personer som kommer til Norge for å arbeide eller bosette seg, bruker falske identitetspapirer. Det er nødvendig å ha et fødselsnummer eller et D-nummer for å kunne samhandle med norske myndigheter og virksomheter. Ifølge budsjettproposisjonene for 2014 og 2015 er det for mange attraktivt å bli registrert i det norske folkeregisteret, og det er risiko for at noen tilegner seg fødsels- eller D-nummer på feil grunnlag. Derfor er det viktig å ha god ID-kontroll av personer som søker om fødsels- eller D-nummer.

I folkeregisterloven § 1 står det at det skal være ett sentralt folkeregister for Norge.

I Det sentrale folkeregisteret registreres alle personer som

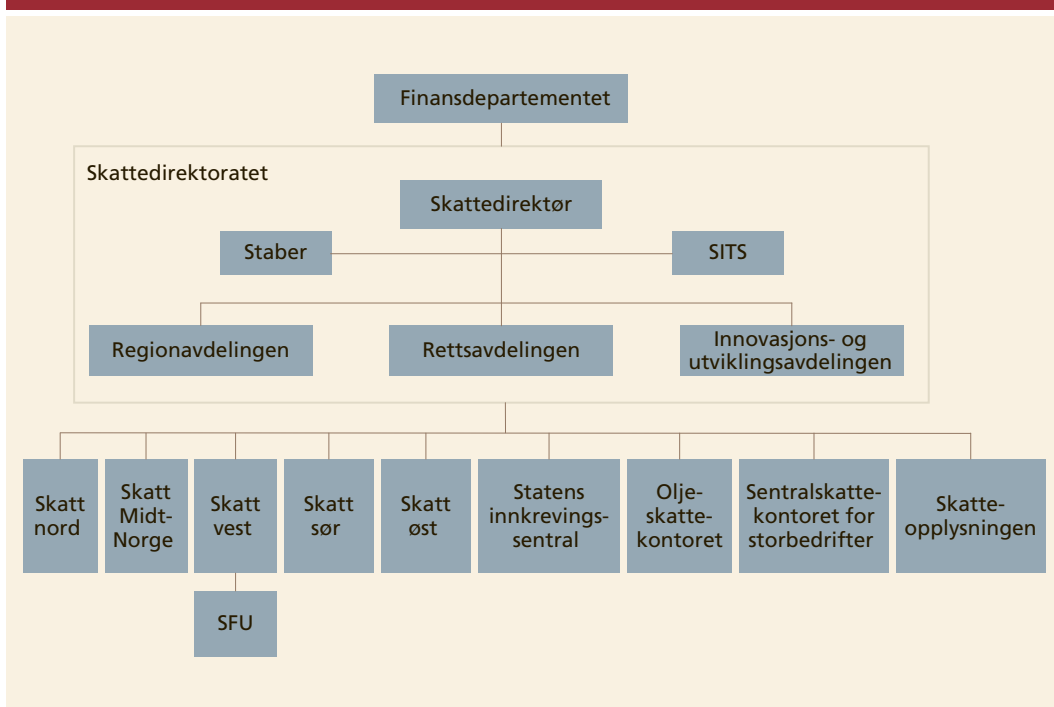
- a) er eller har vært bosatt i Norge,
- b) er født i Norge,
- c) har fått tildelt fødselsnummer eller D-nummer.

Ifølge *forskrift om folkeregistrering* § 2-1 skal Det sentrale folkeregisteret føres fortløpende og omfatte alle personer som er nevnt i folkeregisterloven § 1.

4 Ligningsbehandlingen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge

Skatteetaten er organisert med et sentralt direktorat og fem underliggende skatte-regioner – Skatt øst, Skatt vest, Skatt sør, Skatt nord og Skatt Midt-Norge. I tillegg kommer følgende enheter: Oljeskattekontoret, Sentralskattekontoret for storbedrifter, Statens innkrevingssentral og Skatteopplysningen. Hver region er organisert med funksjonene veiledning, fastsetting, kontroll og rettsanvendelse, innkreving og skatte-krim. Figur 1 viser skatteetatens organisasjon per 2015.

Figur 1 Organisasjonskart over skatteetaten



Kilde: Skatteetaten

Ved utgangen av 2014 disponerte skatteetaten 5761 årsverk. Alle skatteregionene har grupper av medarbeidere i fastsettingsavdelingene som er spesialisert innenfor området beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende. I 2013 brukte skatteregionene til sammen 129 årsverk på utlandsgruppene.¹² I 2014 var den totale ressursbruken til fastsettingsarbeid på 1677 årsverk, og det tilsvarer en nedgang på vel 8 prosent fra 2013. Nedgangen skyldes ifølge skatteetaten hovedsakelig at det har blitt færre papiroppgaver, og at det har vært en viss nedgang i andelen skattytere som leverer merknader og/eller vedlegg til selvangivelsen.¹³ Selv om ressursbruken til fastsettingsarbeid har gått ned, opplyser Skattedirektoratet at antall årsverk som går med til fastsetting av skatt for utlandsgruppene, har vært stabilt de siste årene. I tillegg kommer Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU), som har 142 årsverk.¹⁴

12) I rapporten *SFU, SU og forholdet til regionenes oppgaver på utenlandsområdet – Fase 1 – Kartlegging*, (2014) var ressursene oppgitt i dagsverk. Tallene har blitt omregnet til årsverk ved å dele på 230.

13) Skattedirektoratet (2015) Årsrapport for Skatteetatens virksomhet 2014.

14) Skattedirektoratet (2015) Årsrapport for Skatteetatens virksomhet 2014, vedlegg 7.



Ved utgangen av 2014 disponerte skatteetaten 5761 årsverk. Alle skatteregionene har grupper av medarbeidere i fastsettingsavdelingene som er spesialisert innen området beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende.

Foto: Brage Aronsen / Scanstockphoto.com

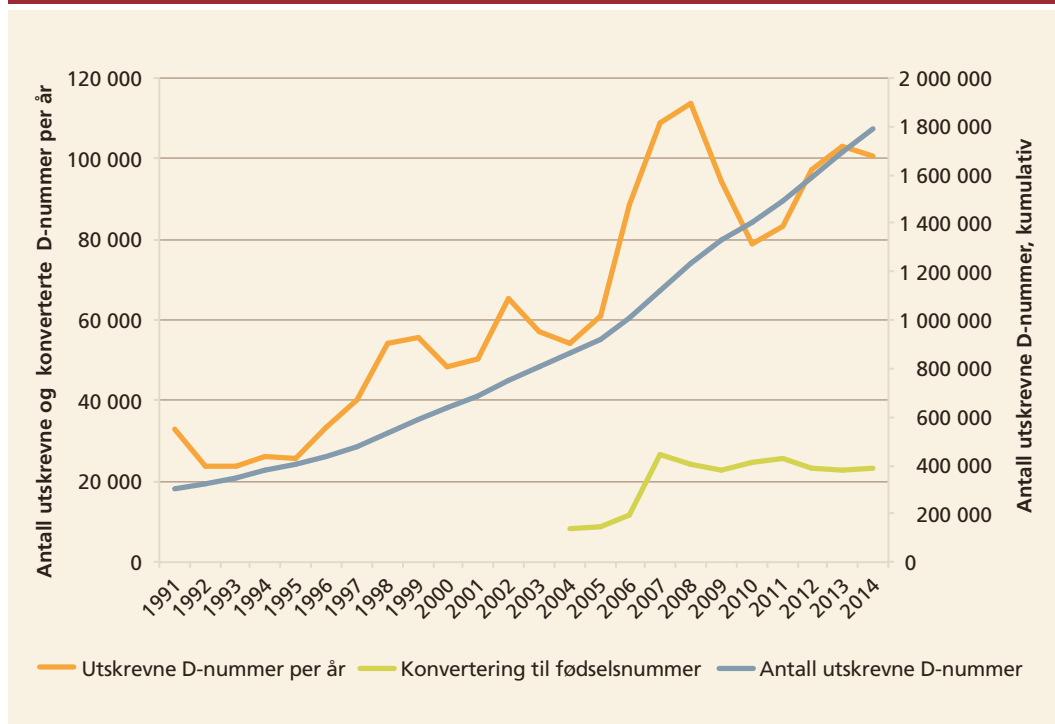
4.1 Antall utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende

Betegnelsen D-nummer viser opprinnelig til et identifikasjonsnummer som ble tildelt av det daværende Direktoratet for Sjømenn. Senere har betegnelsen blitt aktuell for andre grupper ikke-bosatte personer. Et D-nummer som har blitt tildelt en person, blir aldri slettet, men nummerets status kan bli endret til utgått. Alle D-nummer som står i skattemanntallet, regnes som aktive.

I 2014 ble det registrert omtrent 230 000 nye personer i folkeregisteret. Av disse var det 60 000 som var født i Norge, 70 000 som var innvandret, og 100 500 som fikk D-nummer.¹⁵ Figur 2 viser det totale antallet utskrevne D-nummer og antall utskrevne D-nummer per år i perioden 1990–2014. I tillegg viser figur 2 antallet konverterte D-nummer per år, det vil si det antallet D-nummer som har blitt omgjort til fødselsnummer i perioden 2004–2014.

15) Prop. 1 S (2015–2016) for Finansdepartementet.

Figur 2 Antall utskrevne D-nummer totalt og per år i perioden 1991–2014 og antall D-nummer som har blitt konvertert til fødselsnummer per år i perioden 2004–2014



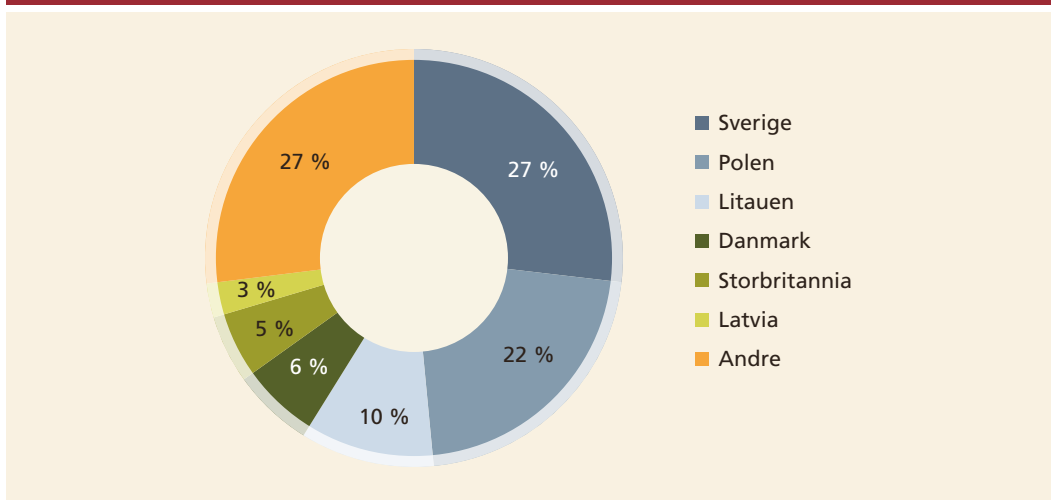
Kilde: Statistisk sentralbyrå

Per 1990 var det blitt rekvidrert nesten 270 000 D-nummer. I årene som fulgte, ble dette antallet mangedoblet, og per 2014 var det blitt rekvidrert 1,8 mill. D-nummer. I 1994 trådte EØS-avtalen i kraft. Det førte til en økning i antallet utskrevne D-nummer. Det samme gjorde EØS-utvidelsen i 2004. I årene etter 2008 sank det årlige antallet utskrevne D-nummer. Denne tendensen kan trolig tilskrives finans-krisen. I perioden fra 2012 til 2014 ble det skrevet ut nærmere 100 000 nye D-nummer årlig.

Personer som har fått tildelt et D-nummer som senere har blitt konvertert til et fødselsnummer, økte fra ca. 8000 i 2004 til i overkant av 25 000 i 2007. I perioden 2008–2014 ble det konvertert mellom 20 000 og 25 000 hvert år. Sammenlignet med antallet D-nummer som blir skrevet ut hvert år, er antallet D-nummer som blir konvertert til fødselsnummer, lavt, noe som viser at det er et mindretall av dem som får et D-nummer, som blir bosatt i landet og får et fødselsnummer. Skatteetaten har ikke oversikt over hvor mange utenlandske skattytere som får et fødselsnummer direkte, uten først å ha hatt et D-nummer.

Den typiske skattyteren med D-nummer er en europeisk mann i tjuårene. I 2013 var det nesten fire ganger flere menn enn kvinner blant skattyterne med D-nummer. Blant utenlandske næringsdrivende med D-nummer var forskjellen enda større, andelen menn var 86 prosent. Nær halvparten av dem som hadde et aktivt D-nummer i 2013, var under 35 år.

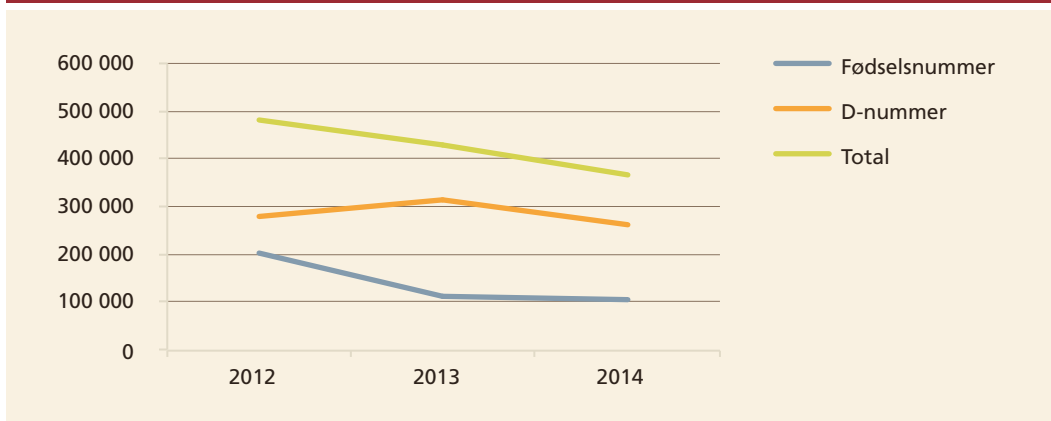
Figur 3 Statsborgerskap i D-nummerbasen for inntektsåret 2014



Kilde: Skatteetaten

Figur 3 viser at den største gruppen av personer med D-nummer, 27 prosent, kommer fra Sverige. Når det gjelder de landene som kom med i EU i 2004, utgjør personer fra Polen og Litauen til sammen 32 prosent av alle som har D-nummer. Videre kommer det mange skattytere fra Danmark og Storbritannia. Blant de øvrige har 3035 skattytere ukjent statsborgerskap¹⁶, og denne gruppen utgjør 1 prosent av antall personer med D-nummer. Det er enkelte variasjoner mellom skattemanntallsgruppene. Briter utgjør den klart største gruppen i SFU-skattemanntallsgruppe 14, som omfatter personer som arbeider på sjø og sokkel. Av de totalt 24 000 skattyterne som tilhører denne skattemanntallsgruppen, er 24 prosent briter.

Figur 4 Antall personer som har D-nummer eller fødselsnummer i skattemanntallsgruppe 14 og 18 for inntektsårene 2012–2014



Kilde: Skatteetaten

Figur 4 viser den samlede populasjonen i skattemanntallsgruppene 14 og 18 og antallet og andelen som har fødselsnummer eller D-nummer. I 2014 var det 261 657 personer som hadde aktive D-nummer. Av dem tilhørte 218 340 skattemanntallsgruppe 14 og 42 691 skattemanntallsgruppe 18. Personene med fødselsnummer tilhører primært skattemanntallsgruppe 14, og ikke 18. Selv om det i 2014 ble rekvidert omtrent like mange D-nummer som i 2013, var det i 2014 over 50 000 færre personer med D-nummer i skattemanntallet enn i 2013. Det viser at skatteetaten har fjernet

16) Hos skatteetatens data er disse personene kodet som "statsløs", "finnes ikke i kildesystemet" og "uoppgitt/ukjent".

inaktive D-nummer fra skattemanntallet. Inaktive D-nummer i skattemanntallet gjelder personer som har stått uten ligningsdata over flere år.

4.2 Fastsatt inntekt og skatt

Tabell 2 Median- og gjennomsnittsinntekt for personer som har D-nummer og skattemanntallsgruppene 14 og 18 for inntektsåret 2014

	Medianinntekt i kr		Gjennomsnittsinntekt i kr		Totalsum i mrd. kroner	
	Totalt	Skattytere med 12/12	Totalt	Skattytere med 12/12	Totalt	Skattytere med 12/12
Skatte- mannntallsgruppe 14	93 878	154 484	174 509	224 498	23,8	18,2
SFU skatte- mannntallsgruppe 18	140 534	280 317	200 024	335 669	5,3	2,6
SFU skatte- mannntallsgruppe 14	142 306	539 506	340 698	577 219	4,0	2,6
Næringsdrivende med D-nummer	101 180	175 917	175 916	214 446	0,3	0,2
D-nummer	101 342	171 339	178 681	234 225	29,1	20,8

Kilde: Skatteetaten

Tabell 2 viser inntektsdata for de aktuelle populasjonene. Skattytere med D-nummer hadde i 2014 en samlet skattbar inntekt på om lag 29 mrd. kroner. Inntekt er et mål med stor variasjon. Forskjellen mellom median- og gjennomsnittsinntekten viser at inntektsbeløpet er sensitivt for høye verdier; personer med svært høy inntekt trekker opp gjennomsnittet betraktelig for resten av gruppen. Median påvirkes ikke så mye av høye enkeltverdier som det gjennomsnittsberegninger gjør, og er derfor et mer egnet sentralitetsmål. Medianinntekten til alle skattytere med D-nummer var i 2014 på kr 101 342. 88 891 av skattyterne med D-nummer og registrert inntekt er oppført med 12/12, det vil si at de har oppholdt seg i Norge hele året. Disse skattyterne utgjør 54 prosent av D-nummerbasen. Blant dem er medianinntekten kr 171 339. Skattyterne i skattemanntallsgruppe 14 (sjø og sokkel) som skattlegges av SFU, har høyere inntekt enn skattyterne som skattlegges av skatteregionene; blant dem med 12/12 i denne gruppen er medianinntekten kr 539 506.



Skattytere med D-nummer hadde i 2014 en samlet skattbar inntekt på om lag 29 mrd. kroner.

Foto: Colourbox.com

Blant skattyterne med D-nummer i skattemanntallsgruppene 14 og 18 sto i 2014 98 643 av 261 657 oppført uten inntekt, et antall som utgjorde 38 prosent av D-nummerbasen. Tallene for 2014 viser at 35 prosent av personene i D-nummerbasen sto uten ligningsdata.¹⁷ Det er usikkert hvilken tilknytning personene uten ligningsdata hadde til Norge i inntektsåret 2014.

Tabell 3 Fastsatt skatt for personer i D-nummerbasen i 2014

	Medianskatt i kr		Gjennomsnittsskatt i kr		Totalsum i mrd. kr	
	Totalt	Skattytere med 12/12	Totalt	Skattytere med 12/12	Totalt	Skattytere med 12/12
Skatte-manntallsgruppe 14	24 909	43 893	53 664	73 612	5,9	4,3
SFU skatte-manntallsgruppe 18	29 814	53 913	53 860	85 008	1,3	0,7
SFU skatte-manntallsgruppe 14	51 360	178 790	111 084	212 516	1,6	1,1
Næringsdrivende med D-nummer	39 915	52 941	81 581	94 401	0,2	0,2
D-nummer	25 825	45 473	53 692	74 881	7,2	5,1

Kilde: Skatteetaten

Tabell 3 viser at skattytere med D-nummer i 2014 fikk fastsatt i alt 7,2 mrd. kroner i skatt.¹⁸ Medianskatten til en person med D-nummer var kr 25 825, mens blant dem som sto registrert med 12/12, var medianskatten på kr 45 473. Blant personer med D-nummer var det 127 179 av 261 657 (49 prosent) som var nullskattytere i inntektsåret 2014. Det er en nedgang fra 2013, da 63 prosent var oppført uten fastsatt skatt. I hovedsak er dette personer uten ligningsdata.

4.2.1 Restskatt og skatt til gode

Av det totale antallet personer i skattemanntallet var det 16 prosent som fikk restskatt for inntektsåret 2013, og disse ble ilignet til sammen 16,4 mrd. kroner i skatt. Blant personene i D-nummerbasen, fikk 11 prosent av dem med inntekt restskatt, og disse ble ilignet til sammen 279 mill. kroner i skatt. For inntektsåret 2013 hadde skattytere med D-nummer i gjennomsnitt kr 8729 til gode i skatt, mens gjennomsnittet for alle skattytere i Norge var på kr 6518. Blant næringsdrivende med D-nummer var gjennomsnittet kr 2890 i restskatt for samme inntekstår.

4.2.2 Standardfradrag og minste- og personfradrag

Utenlandske arbeidstakere kan ved ligningen velge standardfradrag i stedet for andre fradrag, for eksempel pendlerfradrag. Standardfradraget er satt til 10 prosent av brutto arbeidsinntekt og høyst kr 40 000. Tabell 4 viser i hvilken grad personer med D-nummer i de aktuelle skattemanntallsgruppene benyttet seg av standardfradrag i inntektsåret 2014.

17) Manglende ligningsdata innebærer at det ikke er ført opp lønn og naturallytelser eller skatt.

18) Til sammenligning fikk alle forskuddspliktige fastsatt 429,3 mrd. kroner i skatt for inntektsåret 2013 (jf. Skattedirektoratet (2015) Årsrapport for Skatteetatens virksomhet 2014).

Tabell 4 Antall personer og prosentandel i skattemanntallsgruppe 14 og 18 med D-nummer som krevde standardfradrag for inntektsåret 2014

Skattemanntallsgruppe	Antall personer	Prosentandel
Skattemanntallsgruppe 14	33 815	16
SFU skattemanntallsgruppe 18	2 991	7
SFU skattemanntallsgruppe 14	8 045	33

Kilde: Skatteetaten

Til skattytere med D-nummer ble det i 2014 gitt standardfradrag på til sammen 593 mill. kroner. 36 806 personer benyttet seg av dette fradraget, noe som utgjør 22 prosent av dem med D-nummer som hadde inntekt. Det er store variasjoner mellom skattemanntallsgruppene når det gjelder i hvilken grad skattyterne krever standardfradrag. Blant skattyterne i skattemanntallsgruppe 14 som skattegges av SFU, brukte nesten 33 prosent standardfradraget. Dette i motsetning til skattyterne i skattemanntallsgruppe 18, der 7 prosent benyttet seg av fradraget. Ifølge SFU er en mulig forklaring på hvorfor det er slik, at det er mer utstrakt bruk av skatterådgivere blant personer i skattemanntallsgruppe 14.

Til skattytere med D-nummer ble det i 2014 gitt minstefradrag på 6,9 mrd. kroner. Det gir et gjennomsnittlig minste- og personfradrag på kr 41 000.

Tabell 5 Skattedata for 2014 for de hyppigst forekommende nasjonalitetene med D-nummer (beløp i kr)

	Lønn- og naturallytelser		Skatt		Standardfradrag	Andel 12/12	Næringsdrivende
	Median	Gjennomsnitt	Median	Gjennomsnitt	Prosentandel	Prosentandel	Prosentandel
Sverige	131 710	219 238	40 786	68 784	19	76	1
Polen	98 963	140 117	22 162	33 127	12	62	2,4
Litauen	93 943	125 326	19 241	28 964	11	59	2,2

Kilde: Skatteetaten

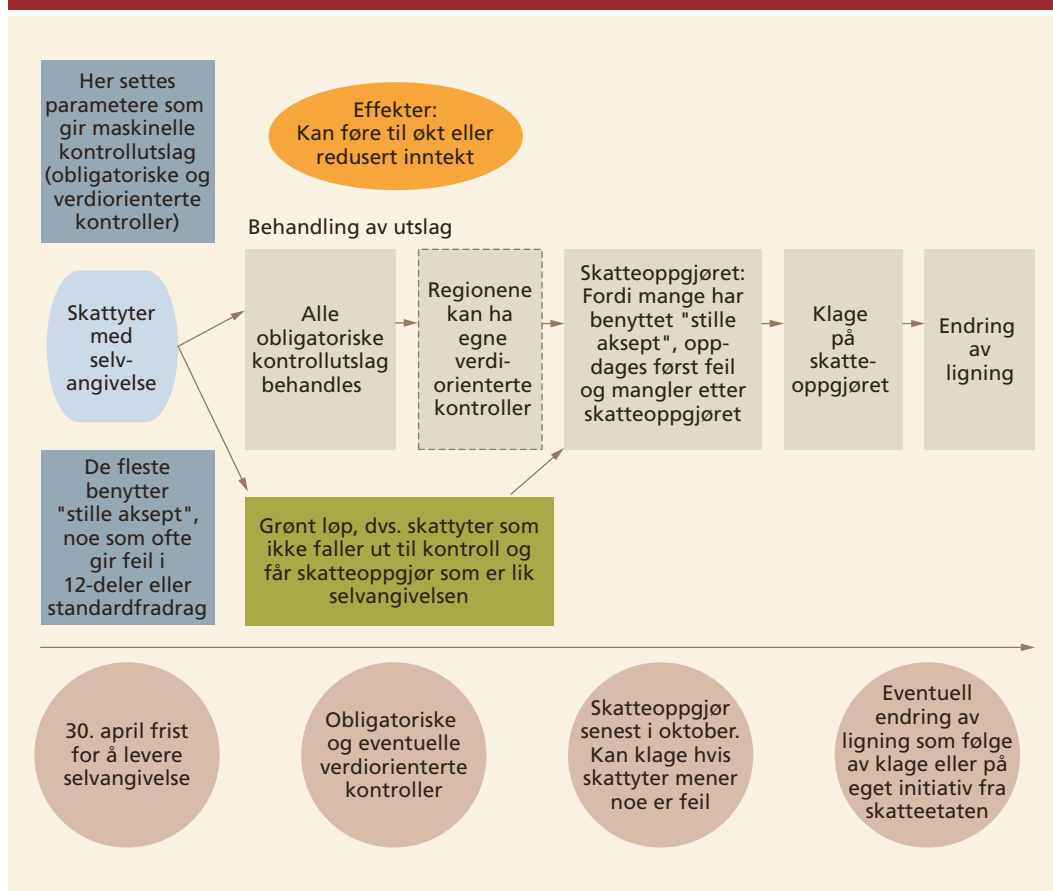
Tabell 5 viser at de svenske statsborgerne hadde høyere inntekt enn de polske og litauiske både som median og gjennomsnitt, og derfor også hadde høyere fastsatt skatt. Medianinntekten blant svensker var kr 131 710. Til sammenligning var medianinntekten blant de polske og litauiske henholdsvis kr 98 963 og kr 93 943. 19 prosent av de svenske har fått standardfradrag, mens dette bare gjelder 12 prosent av polakkene og 11 prosent av litauerne. Det er relativt flere polakker og litauere enn svensker som er selvstendig næringsdrivende.

4.3 Ligningskontroller av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge

Fastsettelsen av skatt for forskuddspliktige skattytere blir regulert av en samlet produksjonsplan som er utviklet av Skattedirektoratet, og som inneholder felles rutiner for hele skatteetaten. Hensikten med å ha en slik plan er å sikre god kvalitet og samhandling i arbeidet på tvers av de fem skatteregionene. For hver kontroll blir det utarbeidet konkrete rutiner for hva saksbehandlerne skal gjøre.

Ligningskontrollene er maskinelle kontroller, og de skattyterne som ikke blir valgt ut til kontroll, mottar skatteoppgjør basert på de opplysningene som står i selvangivelsen. Hensikten med ligningskontrollene er å fastsette riktig skatt, herunder å fastsette korrekt grunnlag for skatteberegningen for den enkelte skattyter. Dette innebærer at kontrollene også skal bidra til at skattyters rettigheter ivaretas. Skattedirektoratet fastsetter hvert år hvilke obligatoriske ligningskontroller som skal gjennomføres. Fram til 2015 har skatteregionene hatt ansvar for alle kontroller av utenlandske skattytere i sitt skattemanntall. Fra 2015 er de obligatoriske kontrollene fordelt etter kontrolltype mellom skatteregionene. Det innebærer at hver skatteregion har ansvar for noen kontrolltyper for det landsdekkende skattemanntallet, i stedet for at de har ansvar for alle kontrolltyper innenfor sitt eget skattemanntall. Denne endringen er ifølge flere av skatteregionene et viktig tiltak for å oppnå likebehandling av skattyterne. Figur 5 viser ligningsprosessen.

Figur 5 Oversikt over ligningsprosessen



4.3.1 Obligatoriske ligningskontroller

Det utarbeides årlig over hundre ulike obligatoriske kontrollparametere. Det kan for eksempel være parametere der skattytere med inntekt over en viss grense eller skattytere som har summer oppført i selvangivelsen som ikke stemmer overens med summene som er oppført i lønns- og trekkoppgaven, får et kontrollutslag. En skattyter kan få flere kontrollutslag og dermed bli kontrollert for flere forhold. Flere av kontrollene/kontrollområdene er rettet mot utenlandske skattytere. Det kan for eksempel være kontroller som omhandler skatteplikt, standardfradrag, trygdefritak og EØS-pendling. Eksempelvis kan en kontroll utformes slik at alle som er EØS-pendlere og krever fradrag for merkostnader over en viss sum, blir valgt ut til kontroll. Antallet kontroller og spesifiseringen av kontrollene kan bli endret fra år til år basert på skatteetatens erfaringer.

Skatteetaten deler de obligatoriske ligningskontrollene inn i tre kategorier: rettighets-, kvalitets- og avdekkingskontroller. *Rettighetskontrollene* skal sikre at skattyters rettigheter blir ivaretatt. Og ifølge skatteetaten fører disse kontrollene oftere til reduksjon enn til økning i skattyters alminnelige inntekt – disse kontrollene fører altså ofte til endringer som er til fordel for skattyteren. *Kvalitetskontrollene* blir gjennomført for å sikre at etatens registre har god nok kvalitet. *Avdekkingskontrollene* har til hensikt å ta ut til kontroll selvangivelser som inneholder feil i skattyters favør. Ifølge Skatteministeriet fører ofte avdekkingskontrollene til økt skatteproveny.

Alle de obligatoriske kontrollutslagene skal følges opp, slik at ett kontrollutslag er det samme som én kontroll. Skatteetaten prøver imidlertid å sette kontrollparameterne slik at antall kontrollutslag ikke blir for stort, men samtidig gir høyest mulig treffprosent. For inntektsåret 2014 ble det for eksempel prøvd ut to kontroller rettet mot skattytere med D-nummer som ga så mange kontrollutslag at etaten valgte å ikke følge opp disse kontrollene. I tilfeller der det viser seg at kontrollene ikke treffer riktig skattytergruppe, eller der for mange eller for få personer får utslag på kontrollene, vurderer skatteetaten å gjøre endringer i kontrollsettingen og eventuelt om kontrollen ikke skal gjennomføres, opplyser Finansdepartementet i brev 11. februar 2016. Skatteetaten kan altså på denne måten i stor grad styre hvor mange obligatoriske ligningskontroller som skal gjennomføres.

Tabell 6 Kontrollutslag for skattytere med D-nummer, alle arbeidstakere samt selvstendig næringsdrivende med D-nummer for inntektsårene 2012–2014									
	Skattytere med D-nummer			Alle arbeidstakere – hele landet			Selvstendig næringsdrivende med D-nummer		
Inntektsår	2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
Kontrollutslag	162 771	135 539	132 359	640 125	592 452	510 382	2919	2940	3455
Prosent av populasjonen med utslag	34	28	34	19	17	14	68	79	72
N	278 850	314 478	261 657	3 446 844	3 582 679	3 648 142	4290	3714	4776

Kilde: Skatteetaten. Riksrevisjonen mottok denne oversikten over skattytermassen på e-post fra Skattedirektoratet 23. november 2015, jf. *Årsrapport for Skatteetatens virksomhet 2014*

Tabell 6 viser at det for inntektsårene 2012–2014 var relativt flere kontrollutslag for personer med D-nummer enn i gruppen av alle arbeidstakere. I 2014 fikk 34 prosent av alle med D-nummer et kontrollutslag, mens tilsvarende tall for gruppen av alle arbeidstakere, var 14 prosent. Antall personer med D-nummer som fikk flere kontrollutslag, var også høyere enn for den øvrige befolkningen. Høyest kontrollutslag var det blant næringsdrivende med D-nummer, 70–80 prosent for perioden 2012–2014.

Tabell 7 Kontrollutslag for skatteregionene og SFU for inntektsårene 2012–2014 for personer med D-nummer

Inntektsår	2012			2013			2014		
D-nummer	Antall skattytere	Antall utslag	Prosentandel med utslag	Antall skattytere	Antall utslag	Prosentandel med utslag	Antall skattytere	Antall utslag	Prosentandel med utslag
Skatt øst	83 532	28 470	24	95 184	21 341	17	79 533	25 418	24
Skatt sør	33 537	11 746	22	37 526	6 924	13	28 918	7 538	19
Skatt vest uten SFU	47 507	12 130	18	52 055	12 575	18	44 690	14 563	25
Skatt Midt-Norge	27 239	7 573	18	30 393	7 118	17	23 631	7 294	24
Skatt nord	20 553	5 692	20	22 444	4 967	17	17 305	5 905	26
SFU skattemanntall 14	24 430	29 995	61	22 266	26 123	63	24 255	25 800	60
SFU skattemanntall 18	42 180	55 144	66	39 109	46 726	71	42 689	48 832	66

Kilde: Skatteetaten

Tabell 7 viser at det er mange flere kontrollutslag blant skattytere som blir lignet ved SFU, enn for skattytere som blir lignet i skatteregionene. I 2014 fikk mellom 60 og 66 prosent av skattyterne som ble lignet ved SFU, kontrollutslag. Til sammenligning fikk mellom 19 og 26 prosent av skattyterne som ble lignet i regionene, kontrollutslag. Ved SFU er antallet kontrollutslag høyere enn antallet skattytere, noe som viser at mange av skattyterne der får flere enn ett utslag.

Flere skatteregioner opplyser at de obligatoriske ligningskontrollene for utenlandske skattytere er ressurskrevende. Det skyldes at det er mange som blir valgt ut til kontroll. Ifølge Skattedirektoratet bruker skatteetaten hvert år store ressurser på å gjennomføre obligatoriske kontroller av skattytere i skattemanntallsgruppe 14.

Regelverket i ligningskontrollen for utenlandske skattytere er en annen utfordring som trekkes fram både av Skattedirektoratet og av skatteregionene. Skattereglene er kompliserte for eksempel på områder som gjelder hvorvidt en person er skattemessig bosatt eller ikke, hvorvidt vedkommende har krav på standardfradrag, eventuelt sammen med pendlerstatus, og hvordan 12-delsberegning av minstebrutto skal gjøres. Finansdepartementet opplyser at det er kjent med at de som tilhører denne skattytergruppen, oppfatter regelverket som komplekst og vanskelig, og at skatteetaten har problemer med å få inn riktig grunnlag for ligningen. Skatteetaten har imidlertid ikke statistikk som ytterligere kan belyse omfanget av regelverksproblematikken.

Alle skatteregionene gir uttrykk for at de ønsker regler for forenklet beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i landet. Skatt vest har i mange år tatt opp med Skattedirektoratet at forenklet beskatning, det vil si flat skatt, må innføres for denne gruppen skattytere – slik det er gjort i Danmark, med 30 prosent skatt, og i Sverige, med 25 prosent skatt.¹⁹ Finansdepartementet gjør i brev 11. februar 2016 oppmerksom på at skattesatsen i den svenske SINK-ordningen (Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta), ble senket med 5 prosentenheter til 20 prosent fra 1. januar 2014. Departementet opplyser også at den danske ordningen

19) Notat fra Skatt vest sendt til Skattedirektoratet i 2014 der alle lederne av utlandsgruppene i skatteregionene ønsker å få innført forenklet beskatning for utenlandske arbeidstakere i Norge. Intervju med Skatt nord, Skatt sør, Skatt vest og Skatt øst.

bare gjelder dersom en dansk virksomhet leier en medarbeider som bor i utlandet og har en utenlandsk arbeidsgiver. Skatten utgjør da 8 prosent i arbeidsmarkedsbidrag og 30 prosent i arbeidsutleieskatt.

Ifølge Finansdepartementet har ikke skatteetaten samme tilgang til grunnlagsdata-opplysninger for utenlandske arbeidstakere på midlertidig opphold i Norge som for norske arbeidstakere. Det framgår av departementets tildelingsbrev til skatteetaten for 2016, at det er lagt til grunn at skatteetaten skal bruke skatteavtaler og avtaler om informasjonsutveksling aktivt. Departementet peker imidlertid på at det er en lang vei å gå før etaten vil ha et datagrunnlag som kan sammenlignes med de grunnlagsdata som skattemyndighetene får om norske arbeidstakere.

4.3.2 Utfordringer i forbindelse med obligatoriske kontroller av næringsdrivende

Flere skatteregioner opplyser at de har særskilte utfordringer i forbindelse med ligningskontrollene mot næringsdrivende fordi informasjonen om skattyterne er mangelfull. Næringsdrivende blir ofte skjønnsignet fordi de ikke leverer inn selv-angivelse. Ifølge SFU er konsekvensene av denne skjønnsigningen både tap av skatteproveny og høy ressursbruk for kontoret.

For inntektsåret 2014 hadde 700 næringsdrivende ikke levert selvangivelse, og det fantes ingen opplysninger om disse, heller ikke bankopplysninger eller opplysninger i valutaregisteret. Det er ifølge SFU mulig at disse personene ikke er i arbeid, at de arbeider svart, eller at de har forlatt landet. SFU framholder at etterlevelsen av regelverket for denne gruppen er dårlig, men kanskje ikke så dårlig som statistikken viser, fordi mange av disse personene sannsynligvis enten ikke er i landet eller ikke har drevet næring, og burde vært tatt ut av manntallet.

Per august 2015 hadde 3780 utenlandske næringsdrivende (51,7 prosent) levert selv-angivelse med næringsoppgave for inntektsåret 2014. Dette tallet har holdt seg relativt stabilt over flere år, og det er ifølge SFU vanskelig å øke andelen som leverer. Forenklet rapportering fra private kunne vært et virkemiddel for å få kjennskap til aktivitet. Finansdepartementet viser i brev 29. oktober 2015 til at skatteetaten per 2015 ikke har spesifikke kontroller rettet mot utenlandske næringsdrivende under ligningsbehandlingen, men at denne gruppen omfattes av det ordinære kontrollopplegget mot næringsdrivende.

Ifølge brev fra Finansdepartementet 11. februar 2016 omfattes utenlandske næringsdrivende også av de samme spesifikke kontrollene som utenlandske lønnsinntakere når det gjelder personlige forhold som lengden på opphold, skatteplikt som bosatt mv. Skattedirektoratet begrunner dette kontrollopplegget med at behovet for spesifikke kontroller av næringsdrivende i hovedsak er begrenset til personlige forhold og at det derfor ikke er behov for særskilte kontroller av selve næringsaktiviteten.

4.3.3 Resultater av de obligatoriske ligningskontrollene

Effekten av ligningskontrollene beregnes ut fra hvor mye inntekten til skattyteren økes eller reduseres som følge av kontrollene. Økt inntekt gir økt skatteproveny, mens redusert inntekt gir redusert skatt for skattyteren. Siden både økt og redusert inntekt vil bidra til mer korrekt ligning, regnes effektene av kontrollene ut i brutto endring, det vil si summen av både positive og negative endringer. Antall utslag eller treffprosent som fører til endring i skattyterens inntekt, sier også noe om effekten av kontrollene.

Tabell 8 Treffprosent og effekt i kroner av de obligatoriske ligningskontrollene for personer med D-nummer og personer i skattemanntallsgruppe 18 samt næringsdrivende for inntektsårene 2012–2014

	Treffprosent*	Sum brutto inntektsendring i mill. kr	Brutto endring i inntekt per treff i kr	Netto endring i inntekt per treff i kr
2014				
D-nr.	13	1 156	70 647	18 533
SFU skatte-manntall 18	8	431	94 685	19 256
Nærings-drivende med D-nr.	20	147	217 862	204 192
2013				
D-nr.	14	1 243	66 717	14 884
SFU skatte-manntallsgruppe 18	12	592	91 089	22 069
Nærings-drivende med D-nr.	15	171	281 624	254 189
2012				
D-nr.	12	575	29 924	7 310
SFU skatte-manntallsgruppe 18	11	575	81 834	19 991
Nærings-drivende med D-nr.	24	205	191 368	132 777

* Tabell 6 og tabell 7 viser antall utslag som er utgangspunkt for treffprosenten.

Kilde: Skatteetaten

Tabell 8 viser at de obligatoriske kontrollene for inntektsårene 2012–2014 har ført til store bruttoendringer av inntekt. For inntektsåret 2014 dreide det seg om til sammen i overkant av én mrd. kroner for personer med D-nummer.

En sammenligning mellom personer som har D-nummer, og skattytere som er bosatt, viser at det er større bruttoendringer i inntekt per person i ligningen til dem som har D-nummer, enn til dem som er bosatt. For inntektsåret 2014 er bruttosum endring i inntekt per person kr 4418 for personer med D-nummer, mens tilsvarende tall for bosatte er kr 1673. Tallene er regnet ut ved å dele bruttosum endring i inntekt på antall personer for personer med D-nummer og for bosatte.

Tabell 8 viser at både brutto- og nettosum endring i inntekt per treff er høyest for næringsdrivende med D-nummer. I 2014 var bruttoendringen på kr 217 862, mens nettoendringen var på kr 204 192. Tilsvarende tall for alle personer med D-nummer var kr 70 647 og kr 18 533. Den store forskjellen mellom brutto- og nettosum per treff for personer med D-nummer innebærer at mange av disse personene får nedsatt inntekt og lavere skatt. For næringsdrivende er det derimot relativt liten forskjell mellom brutto- og nettosum per treff, og det betyr at de fleste næringsdrivende får økt inntekt og dermed høyere skatt gjennom de obligatoriske kontrollene.



Skatteetaten deler de obligatoriske ligningskontrollene inn i tre kategorier: rettighets-, kvalitets- og avdekkingskontroller. *Rettighetskontrollene* skal sikre at skattyters rettigheter blir ivaretatt. Flertallet av personer med D-nummer får nedsatt inntekt og lavere skatt gjennom de obligatoriske rettighetskontrollene.

Foto: Viacheslav Krisanov / Colourbox.com

Enkelte av de obligatoriske kontrollene er rettet mot utenlandske skattytere. Tabell 9 viser to sentrale kontroller av disse skattyterne for inntektsåret 2013. *Korrekt antall 12-deler* er en rettighetskontroll som sjekker om skattyteren har fått tilstrekkelig antall 12-deler. *Rett til standardfradrag* er en avdekkingskontroll som sjekker om skattyteren urettmessig har krevd standardfradrag.

Tabell 9 Kontrollutslag, treffprosent og netto inntektsendring for to obligatoriske kontroller rettet mot utenlandske skattytere i skatteregionene for inntektsåret 2013

Kontroll	Antall kontrollutslag	Treffprosent	Netto inntektsendring i mill. kroner
Korrekt antall 12-deler			
Skatt nord	5663	39	-53
Skatt øst*	4448	-	-
Skatt vest	5905	32	-41
Skatt Midt-Norge	3202	19	-10
Skatt sør	2483	39	-21
Rett til standardfradrag			
Skatt nord	2491	58	38
Skatt øst	1480	70	29
Skatt vest	1199	55	17
Skatt Midt-Norge	676	51	9
Skatt sør	994	68	17

* Skatt øst opplyser at effektene av denne kontrollen er ført feil og vil komme fram som tilleggsfravikelser. Se også tabell 7 for antall skattytere.

Kilde: Skatteregionene

Tabell 9 viser at treffprosenten varierer betydelig mellom de fem skatteregionene og mellom de to kontrollene. I Skatt nord førte kontrollen av 12-deler for inntektsåret 2013 til nedsatt inntekt på til sammen nesten 53 mill. kroner som følge av økte fradrag, mens tilsvarende tall for Skatt Midt-Norge var 10 mill. kroner. Kontrollen viser at de utenlandske skattyterne i all hovedsak får lavere fastsatt skatt.

Kontrollen av standardfradrag gir en treffprosent på mellom 51, i Skatt Midt-Norge, og 70, i Skatt øst. Denne kontrollen førte til at skattyterne fikk økt skattepliktig inntekt og dermed økt skatt. Selv om treffprosenten for denne kontrollen er betydelig høyere enn for kontrollen av 12-deler, er bruttosommene noe lavere, med en inntektsøkning på til sammen mellom 9 og 39 mill. kroner. Det betyr at bruttoeffekten per treff er høyere for 12-delskontrollen enn for kontrollen av standardfradraget.

Både SFU og Skatt øst framhever at effekten av ligningskontrollene ikke resulterer i store beløp i kroner per sak, men at den totale bruttoendringen blir stor. Ifølge SFU viser det at det er mye feil i selvangivelsene.

Skattedirektoratet har i intervju kommentert effektene av flere ligningskontroller rettet mot skattemanntallsgruppe 14 for inntektsåret 2014. Treffprosenten er generelt ikke så god som etaten ønsker at den skal være, men behovet for å korrigere selvangivelsene er betydelig ut fra effektenes størrelser. Det vil si at det er relativt få treff, men at den totale bruttoendringen i inntekt er stor. Skattedirektoratets inntrykk er at det er relativt mye å hente ved å øke treffprosenten. Etaten arbeider med å gjennomføre analyser som kan bidra til å øke treffprosenten på sikt.

Skattytere i skattemanntallsgruppe 14 blir også valgt ut i forbindelse med kontroll av merutgifter. 40 prosent av brukerne av merutgiftspostene har tilknytning til utlandet. Merutgifter kan for eksempel være fradrag for pendlerkostnader til reiser, kost og losji. Kontrollarbeidet preges her av at etaten avdekker et stort antall uriktige fradrag.

Utenlandske arbeidstakere er høyt representert ved kontrollutslag for merutgifter (pendlerutgifter) og for standardfradrag dersom dette fradraget kreves for lenge.²⁰ Skattedirektoratet opplyser at dette er forhold som er vanskelige å følge opp fordi det er komplisert regelverk, manglende informasjon og mange variabler for skattyterne. Derfor utføres det også flere rettighetskontroller som skal ivareta skattyternes rettigheter – det blir ikke bare gjennomført avdekkingskontroller for å oppdage feil og uoppgitte beløp. Slike rettighetskontroller blir gjennomført av skatteetaten for at flere skal få riktig ligning.

Skattedirektoratet opplyser at det på utenlandsområdet er mer å hente når det gjelder riktig ligning, noe som gjelder både restskatt og skatt til gode. Men siden gruppen av utenlandske skattytere har stor utskiftning fra år til år, blir etterlevelseseffekten av kontrollene liten.

Skattedirektoratet opplyser at det ikke er gjort noen beregninger av skatteprovenyendringer for denne gruppen skattytere. Ifølge direktoratet viser en kartlegging som Skatteoppkrever utland har gjort, at det var omtrent like mye skatt til gode som restskatt blant de aktuelle skattyterne. For beløp som utenlandske skattytere har til gode, viser beregninger fra Skatteoppkrever utland at det fra 2011 til juni 2015 har blitt overført om lag 90 mill. kroner til staten som *herreløse skatter*.

20) En utenlandsk skattyter har krav på standardfradrag hvert inntektsår så lenge vedkommende ikke oppholder seg i Norge mer enn 90 dager per år i gjennomsnitt og ikke over 183 dager i en 12-månedersperiode. Skattyter kan i tillegg kreve standardfradrag de to første inntektsårene vedkommende skattlegges som bosatt i Norge. <http://www.skatteetaten.no/no/Person/Selvangivelse/tema-og-fradrag/Utenlandsk-arbeidstaker/Standardfradrag/Informasjon-til-utenlandske-arbeidstakere-Standard-fradrag/>.

Skattedirektoratet mangler informasjon om herreløse skatter fra resten av skatteoppkreverkontorene, det vil si for utenlandske skattytere som ikke lignes av SFU.

4.3.4 Resultater av de verdiorienterte/egendefinerte ligningskontrollene

I tillegg til de obligatoriske ligningskontrollene kan hver skatteregion eller SFU gjennomføre verdiorienterte/egendefinerte ligningskontroller ut fra egne prioriteringer, men ifølge Skattedirektoratet har ingen av regionene gjennomført slike kontroller mot utenlandske næringsdrivende for inntektsåret 2014.

SFU gjennomfører enkelte verdiorienterte kontroller overfor næringsdrivende. En av disse kontrollene går ut på å undersøke kontobevegelsene til alle næringsdrivende med en viss sum i renteinntekter. SFU mener for øvrig at dette er en type kontroll som også kunne vært gjennomført i skatteregionene.

4.3.5 Klager – endring av ligning

Det er et mål at skattene skal fastsettes riktig og til rett tid. En indikator som kan si noe om i hvilken grad det faktisk skjer, er andel skatteoppgjør uten endring. Det er ingen konkrete måltall for utenlandske skattytere, men for hele skattemanntallet er målkravet for 2014 at minst 98 prosent av skatteoppgjørene skal være uten endring.²¹

Tabell 10 viser endring av ligning i prosent for inntektsårene 2012 og 2013 for utenlandske skattytere med D-nummer, personer i skattemanntallsgruppe 14 og 18, bosatte i skattemanntallsgruppe 10 og næringsdrivende med D-nummer.

Tabell 10 Endringer etter skatteoppgjør for inntektsårene 2012 og 2013 i prosent		
	Endringer i prosent 2012	Endringer i prosent 2013
Bosatte (skm 10)	2,7	1,7
D-nummer	6,9	4,3
Midlertidig opphold (skm 14)	5,6	3,8
SFU med D-nummer	10,0	8,6
Næringsdrivende med D-nummer	13,8	8,8

Kilde: Skatteetaten

Tabell 10 viser at det for begge inntektsårene 2012 og 2013 var relativt flere endringer i ligningen for utenlandske skattytere enn for personer med fødselsnummer. Det var noe færre endringer i 2013 enn i 2012. Mens 1,7 prosent av personene i skattemanntallsgruppe 10 (bosatte) fikk endret ligningen for inntektsåret 2013, var andelen 4,3 prosent for personer med D-nummer, over dobbelt så høy. For skattytere hos SFU med D-nummer og næringsdrivende med D-nummer var endringsgraden for 2013 enda høyere, henholdsvis 8,6 og 8,8 prosent.

Skattedirektoratet opplyser at endringene kan skje både etter klager mottatt fra skattyterne og etter initiativ fra skattekontoret. Det er derfor ikke mulig å slå fast om antall klager fra skattyterne har gått ned fra inntektsåret 2012 til inntektsåret 2013. Skatteetaten kan ikke si noe om hvor store økninger og reduksjoner i inntekt endringene har ført til. Selv om det ikke er mulig å si nøyaktig hvor mange som klager, og hva det klages på, opplyser alle skatteregionene at det er mange som klager på standardfradrag, 12-deler og skatteplikt.

21) Skattedirektoratet (2015) Årsrapport for Skatteetatens virksomhet 2014.

Alle skatteregionene opplyser at en sentral årsak til det høye antallet klager fra utenlandske skattytere er at skattyterne benytter seg av ordningen med stille aksept i forbindelse med levering av selvangivelsen. Denne ordningen innebærer at skattyterne ikke trenger aktivt å bekrefte at opplysningene i selvangivelsen er korrekte. Stille aksept fører til at mange utenlandske skattytere først krever standardfradrag etter at skatteoppgjøret foreligger. Siden kravet kommer etter at skatteoppgjøret er klart, blir det regnet som en klagesak og endring av ligning. Alle skatteregionene uttrykker i intervju at de ønsker at standardfradraget skal bli ført opp automatisk i selvangivelsen når dette er krevd på forskuddsstadiet. I en rapport fra Skatt sør påpekes det at det å behandle en klage på ligningen etter at skatteoppgjøret foreligger, er langt mer ressurskrevende enn å korrigere ligningen i den ordinære ligningsfasen.²²

Utenlandske skattytere har mulighet til enten å kreve standardfradrag eller fradrag for faktiske utgifter om vilkårene for dette er oppfylt. Finansdepartementet viser i brev 29. oktober 2015 til at siden det ikke er opplagt hva den enkelte skattyter er tjent med, blir standardfradraget ikke ført opp automatisk i selvangivelsen. Departementet mener at dersom mange skattytere som har krav på standardfradrag, lider tap som følge av at de ikke krever standardfradraget, kan det tyde på at kunnskapen om dette fradraget er for lav, og at skatteetaten bør informere bedre om muligheten og vilkårene for å kreve dette fradraget. I brev 11. februar 2016 opplyser Finansdepartementet at ligningsbehandlingssystemene ikke er innrettet slik at de kan avgjøre hva som er det mest gunstige alternativet for skattyter. Skattyter må derfor selv foreta en beregning av hva som er det mest gunstige alternativet og selv føre dette i selvangivelsen.

I tillegg til utfordringene med standardfradraget gjøres det mange feil ved fastsettelse av 12-deler. Dette skyldes at 12-deler overføres fra forskudd, det vil si det som er oppgitt på skattekortet, og det tas ofte ikke hensyn til at skattyteren har krav på et fradrag på 12/12 dersom vedkommende er i landet mer enn 183 dager i løpet av en 12-månedssperiode eller mer enn 270 dager i løpet av en 36-månedssperiode.

På forskuddsstadiet har skattyter ofte ikke oversikt over hvor lenge vedkommende skal være i landet. Og ofte gir skattyteren ikke beskjed dersom oppholdet blir lenger enn det som var lagt inn på ved forskudd. Dette medfører mange feil med 12-deler, og dermed mange klager. Skattedirektoratet er kjent med at mange personer med D-nummer og personer i skattemanntallsgruppe 14 klager på ligningen.

Også for SFU er det mye merarbeid med utenlandske skattytere på midlertidig opphold, som klager på ligningen etterkant av skatteoppgjøret. Det oppstår ifølge SFU lett misforståelser på grunn av språkproblemer og kulturforskjeller, og disse skattyterne benytter ofte andre kilder enn skatteetaten for å skaffe seg informasjon.

Skattedirektoratet opplyser at det har oppmerksomheten rettet mot denne gruppen, og at de arbeider kontinuerlig på flere områder for å få ned antall klager. Direktoratet nevner tiltak som

- forbyggende arbeid innen informasjon og veiledning
- søkelys på rett saksbehandling, gode rutiner og opplæring
- innspill til regelverksutvikling

Skattedirektoratet presiserer i intervju at for skatteetaten kan ligningen være riktig ut fra de opplysningene etaten har på behandlingstidspunktet. Skattyterne finner imidlertid ofte ut etter at skatteoppgjøret er mottatt, at de skal kreve fradrag. Skattyterne forstår trolig ikke at alle relevante opplysninger må komme med tidlig, slik at ligningen kan bli riktig ved den ordinære ligningsfastsettelsen. Enkelte selvangivelser

22) Skatt sør (2013) *Samspill mellom Skatt sør (SKS) og Skatteoppkreverne (SKO). Delrapport nr. 2 Utenlandske arbeidstakere.*

tas ikke ut til kontroll, selv om skatteetaten burde ha kontrollert dem. Utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, er en ressurskrevende gruppe også med hensyn til klager og endringer som de kommer med, og manuelt arbeid i den forbindelse. Finansdepartementet opplyser i brev 11. februar 2016 at skatteetatens prioritering av kontrollressursene bygger på helhetlige vurderinger av risiko og vesentlighet.

På spørsmål om hvordan Finansdepartementet vurderer omfanget av klager og feil i ligningen for disse skattyterne, viser departementet til at skatteetaten ikke har statistikk for antall klager fra spesifikke skattytergrupper, men at departementet har fått opplyst at antall klager fra skattytere med D-nummer og skattytere i skattemanntallsgruppene 14 og 18 er høyt. Arbeidet med endringssaker og klager er svært ressurskrevende for skatteetaten. Finansdepartementet presiserer at den enkelte skattyter selv har ansvar for å gi de opplysningene som er nødvendige for å sikre at grunnlaget for ligningen blir riktig.

4.4 Bruken av tilleggsskatt for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge

Av ligningsloven § 10-2 følger det at skattyter som har gitt ligningsmyndighetene uriktige eller ufullstendige opplysninger, eller som har unnlatt pliktig levering av selvangivelse eller næringsoppgave, skal ilegges tilleggsskatt når opplysningssvikten har ført til eller kunne ha ført til skattemessige fordeler. Som unnlatt levering av selvangivelse eller næringsoppgave regnes levering etter at skatteoppgjøret er sendt skattyter.

Tabell 11 Tilleggsskatt for skattytere med D-nummer, næringsdrivende med D-nummer og alle skattytere for inntektsårene 2012–2014

	2012			2013			2014		
	Antall	Andel i prosent	Sum i mill. kroner	Antall	Andel i prosent	Sum i mill. kroner	Antall	Andel i prosent	Sum i mill. kroner
D-nummer	341	0,13	6	469	0,14	6	715	0,28	7
Næringsdrivende med D-nummer	155	3,61	5	119	3,20	4	201	4,21	5
SFU skattemanntallsgruppe 18	170	0,38	5	177	0,39	4	116	0,27	2
SFU skattemanntallsgruppe 14	11	0,05	0,2	17	0,07	0,2	54	0,22	0,5

* 35 personer er kodet med en tilleggsskattbeskrivelse, men står ikke oppført med en tilleggsskattsum. Disse er inkludert i totalantallet.

Kilde: Skatteetaten

Tabell 11 viser at bruken av tilleggsskatt er på mellom 0,1 og 0,3 prosent for personer med D-nummer for inntektsårene 2012–2014. Ileggelse av tilleggsskatt for næringsdrivende med D-nummer er høyere og ligger mellom 3 og 4 prosent for alle de tre inntektsårene. SFU opplyser at det er mindre bruk av tilleggsskatt blant skattytere i skattemanntallsgruppe 14 enn blant skattytere i skattemanntallsgruppe 18. Ifølge SFU kan dette skyldes at bruken av skatterådgivere er mer vanlig for utenlandske arbeidstakere på sjø og norsk sokkel og at endel av disse arbeidstakerne har norsk arbeidsgiver.

I intervjuer opplyser alle skatteregionene at de har vært tilbakeholdne med å legge utenlandske skattytere tilleggsskatt. Dette fordi denne gruppen skattytere ofte har unnskyldelige grunner. Slike grunner kan være at skattyterne har gjort feil på bakgrunn av blant annet språkutfordringer og manglende kunnskap om norske skatteregler.

Flere skatteregioner opplyser at Skattedirektoratet fra 2015 har innført felles rutiner for hvilke av de obligatoriske kontrollene det skal legges tilleggsskatt for. Det skal blant annet legges tilleggsskatt i tilfeller der skattyteren urettmessig krever standardfradrag for andre år på rad. Dette vurderes individuelt i hver enkelt sak. Næringsdrivende blir ilagt tilleggsskatt i tilfeller der det er foretatt skjønnslingning.

Skattedirektoratets vurdering av bruken av tilleggsskatt for denne gruppen er den samme som for de øvrige skattyterne. Fordi regelverket for disse skattyterne er komplisert, er etaten likevel noe mer lempelig overfor denne gruppen. Dette er ifølge Skattedirektoratet skjønsmessige vurderinger.

4.5 Omfang og resultater av SFUs etterkontroller

Ifølge Prop. 1 S (2015–2016) for Finansdepartementet har skatteetaten innført kontrollstrategier der ulike kontrolltyper og andre virkemidler blir vurdert i sammenheng med sikte på å oppnå et best mulig resultat og økt etterlevelse av regelverket. I tillegg til kontrollene som blir utført i forbindelse med den årlige ligningsbehandlingen, gjennomfører skatteetaten og de kommunale skatteoppkreverne en rekke andre kontrollaktiviteter, blant annet etterkontroller som avdekkingskontroller.

For etterkontrollene omfatter skatteetatens statistikk skatteregionenes og skatteoppkrevernes kontrollaktiviteter generelt, men det finnes ingen egen statistikk for utenlandsområdet. Omfang, ressursbruk og resultater for disse kontrollene presenteres derfor ikke i denne undersøkelsen. Det er imidlertid ett unntak her, og det gjelder etterkontrollene som de spesialiserte utenlandskontorene, SFU og Skatteoppkrever utland, gjennomfører.

SFUs etterkontroller omfatter byggeplass- og rapporteringskontroller som er kontroller av om rapporteringsplikten (opplysningsplikten) etter ligningsloven § 5-6 overholdes. Byggeplasskontroller er kontroller som foregår på selve byggeplassen, der SFU henvender seg til arbeidstakerne. Ved rapporteringskontroller forholder SFU seg til en oppdragsgiver. Tabell 12 viser omfanget og resultatene av SFUs etterkontroller for perioden 2012–2014.

Tabell 12 Omfang og resultater av SFUs etterkontroller for perioden 2012–2014

År	2012	2013	2014
Antall byggeplasskontroller	11	17	35
Antall rapporteringskontroller	10	12	18
Antall tilfeller med ilagt gebyr/tvangsmulkt	3	15	83
Beløp (mill. kroner)	0,5	8,5	11,5

Kilde: Årsrapporter fra SFU for perioden 2012–2014

Tabell 12 viser at omfanget av begge kontrolltypene og resultatene av etterkontrollene har økt i perioden 2012–2014. Antall byggeplasskontroller har økt fra 11 i 2012 til 35 i 2014, og antall rapporteringskontroller har økt fra 10 til 18. Når det gjelder resultater av kontrollene, har antall tilfeller av ilagt gebyr/tvangsmulkt økt betydelig, fra 3 i

2012 til 83 i 2014. Beløpet disse gebyrene utgjør, har økt fra nesten 0,5 mill. kroner i 2012 til om lag 11,5 mill. kroner i 2014. At antall gebyrer er høyere enn antall kontroller i 2014, skyldes at det i én kontroll kan bli avdekket flere forhold som resulterer i gebyr/tvangsmulkt.

SFU har tre personer som utfører etterkontroller. I tillegg er oppgavene til disse tre medarbeiderne å gjennomføre informasjonstiltak eksternt og internt samt å behandle rapporter/kontroller fra andre i etaten og fra andre etater. Kontoret oppfyller kravene til antall kontroller som er gitt i styringsbrevet fra Skattedirektoratet.



Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) utfører byggeplasskontroller over hele landet. Antall byggeplasskontroller har økt fra 11 i 2012 til 35 i 2014.

Foto: Kuzma/Colourbox.com

Siden det er mange funn i de fleste kontrollene hadde det ifølge SFU vært mulig å gjennomføre mange flere kontroller, men her er det alltid et spørsmål om ressurser. Kontrollene skal også virke preventivt, derfor er informasjon og synlighet en viktig del av arbeidet. Resultatene – antall ilagte gebyr – viser ifølge SFU at det er behov for et visst kontrollomfang. Det er ressurskrevende å ilegge gebyrer på grunn av klagebehandling som ofte kommer i etterkant.

4.6 Likebehandling av utenlandske skattytere på midlertidig opphold i Norge

Beskatning av gruppen utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, kjennetegnes av stor variasjon i de individuelle sakene. Ofte må det ved ligningen tas hensyn til både ulike regelverk og ulike skatteavtaler, og i mange tilfeller er det mer enn én måte å behandle saken på skattemessig. For å belyse i hvilken grad skatteetaten ivaretar prinsippet om likebehandling ved ligningen, er det gjennomført en vignettundersøkelse. Det ble sendt ut seks vignetter (typiske problemstillinger) til 19 enheter i skatteetaten som arbeider med problemstillinger som gjelder utenlandske skattytere.

I vignettene ble det stilt spørsmål om

- 8 hvorvidt skattyteren skal ha skattekort med eller uten norsk trygdeavgift
- 9 klassefradrag, fradrag for pendlerkostnader, antall 12-deler og dokumentasjon
- 10 hvorvidt et utenlandsk entreprenørselskap har etablert fast driftssted, og betydningen av dette for skattyters skatteplikt og fradrag for pendlerutgifter
- 11 endringsadgang med hensyn til trygdeavgift for tidligere inntektsår
- 12 hvorvidt personer i et utenlandsk arbeidslag er å anse som selvstendig næringsdrivende eller ikke etter norske skatteregler
- 13 skatt på en lottogevinst

Dette representerer typiske problemstillinger for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, men vanskelighetsgraden varierer. I noen av disse er det flere momenter som må vurderes samlet, og flere mulige beregninger som kan gjøres (for eksempel av fradrag).

Det er ingen eller små variasjoner i de utvalgte skattekontorenes svar på vignettene 1, 4, 5 og 6. Når det gjelder svarene på de mer komplekse vignettene 2 og 3, derimot, er det større variasjoner. Disse to kjennetegnes av at det er mange ulike konstellasjoner i løsningsforslagene.

De utvalgte skattekontorenes besvarelser av vignettene 2 og 3 viser til dels betydelig variasjon når det kommer flere momenter inn i spørsmålene som stilles.

Det gjelder både for spørsmål om skatteplikt, fradragsmuligheter og fradragssatser for pendlerutgifter samt krav til dokumentasjon. For den enkelte skattyter kan ulik behandling få betydelige konsekvenser, både for utlignet skatt og for hva slags dokumentasjon som må sendes inn.

Faktaboks 1 Spørsmål om klassefradrag, fradrag for pendlerkostnader, antall 12-deler og dokumentasjon

Mads fra Danmark har jobbet som innleid arbeidstaker i Norge i 40 dager i løpet av 2014. Han har fått lønnen utbetalt i Danmark fra sin danske arbeidsgiver. Lønnen er innrapportert til Skatt vest, Skatteoppkrever utland. Mads har kone hjemme i Danmark. Kona har egen lønnsinntekt for 2014 i Danmark på kr 37 000,-. Mads opplyser at han under arbeidsoppholdet i Norge har bodd i brakke som den norske innleiebedriften har stilt til disposisjon. På brakka er det et felles oppholdsrom, men verken kjøkken eller kjøleskap for oppbevaring av mat. Mads og kollegaene har likevel ordnet seg selv med frokost på brakka. Lunsj og middag har de spist på en lokal kafé. Alle måltider har de betalt selv. Arbeidsgiveren har imidlertid betalt besøksreiser til hjemmet fem ganger i løpet av arbeidsoppholdet.

Mads kontakter skatteetaten og spør om han kan kreve fradrag for kostutgiftene han har hatt under arbeidsoppholdet i Norge og i tilfelle om det gjelder en særskilt fradragssats eller om han må dokumentere kostnadene. Han spør også om hvor mange 12-deler han skal ha fradrag med, og om han skal lignes i klasse 1 eller 2. Til slutt spør han hvilken dokumentasjon skattekontoret eventuelt trenger fra ham.

Hvordan skal disse problemstillingene behandles skattemessig? Begrunn svarene.

Alle de 14 enhetene som besvarte denne problemstillingen, svarte at skattyteren kan kreve fradrag for kostutgiftene. Samtlige har oppgitt at standardsats kan benyttes, men det er forskjell på satsbeløp som angis, og krav til dokumentasjon. Når det gjelder dokumentasjon, har én enhet opplyst at denne må sendes inn. Tre enheter har svart at dokumentasjon må kunne framvises på forespørsel fra skatteetaten, mens fire mener at skattyteren ikke trenger å dokumentere kostutgiftene. Seks enheter har ikke nevnt noe om dokumentasjon.

Ti enheter har opplyst om muligheten for å benytte faktiske kostnader i stedet for sats, og seks av disse mener at dokumentasjon på utgiftene må sendes inn, mens to har svart at slik dokumentasjon må kunne framskaffes på forespørsel. To enheter har ikke nevnt noe om dokumentasjon. Ut over dette har fem enheter opplyst om at skattyteren alternativt kan bruke standardfradraget på 10 prosent.

På spørsmålet om 12-deler har 12 av enhetene svart at skattyteren har krav på 2/12. De to øvrige kontorene har ikke besvart dette spørsmålet.

Alle de 14 enhetene har svart at skattyteren kan bli lignet i skatteklasse 2. Når det gjelder krav til dokumentasjon fra skattyter, har ni enheter opplyst at skattyteren må sende inn dokumentasjon i form av vigselsattest, bostedsbekreftelse og bekreftelse på ektefellens inntekt. Tre av enhetene har oppgitt at skattyteren ikke må sende inn dokumentasjon for de tre nevnte forholdene i første omgang, men at slik dokumentasjon må kunne framvises på forespørsel fra skatteetaten. I tillegg har én enhet bare opplyst at det er dokumentasjon på ektefellens inntekt som må sendes inn.

Faktaboks 2 Spørsmål om et utenlandsk entreprenørselskap har etablert fast driftssted, og betydningen av dette for skattyters skatteplikt og fradrag for pendlerutgifter

Jonas på 24 år fra Ørebro i Sverige, er ansatt i et svensk entreprenørselskap i Göteborg. Jonas bor sammen med sin samboer i en leid hybel på 28 m². Samboeren har ett barn, Jonas har ingen. De har vært samboere i 4,5 år. *Arbeidsgiver* har nettopp fått et oppdrag i Norge hvor de skal bygge om tre restauranter i en restaurantkjede i Oslo. Ifølge kontrakten med *oppdragsgiver*, skal oppdraget være utført i løpet av ti måneder. Det svenske selskapet har selv med seg alt nødvendig verktøy og utstyr for jobben og alle arbeidstakerne som trengs for oppdraget. Jonas har aldri tidligere jobbet i Norge. Jonas skal delta på prosjektet i hele kontraktsperioden, men skal bare jobbe annenhver uke. Han jobber da fra mandag til og med torsdag. Han jobber inn fredagen og reiser derfor hjem til Sverige på torsdag kveld. Søndag kveld uken etter returnerer han til Oslo, hvor han bor i brakke som han deler med kollegaene. Brakka har kokemuligheter.

- a) Før han starter, kontakter han skatteetaten og spør om han skal skatte til Norge av lønnsinntekten fra sin svenske arbeidsgiver mens han jobber her. Begrunn svaret.
- b) Det viser seg etter hvert at arbeidsoppdraget blir forsinket med tre måneder. Jonas skal fremdeles jobbe på prosjektet til det er ferdig. Han henvender seg til skatteetaten og spør om dette har noen betydning for hans skattemessige situasjon. Han lurte også på om han i så fall kan trekke fra pendlerkostnader under arbeidsoppholdet her og i tilfelle hvilke. Begrunn svaret.

Av de ni enhetene som har besvart spørsmål a) i problemstilling 3, er det sju som mener at skattyteren i dette tilfellet ikke er skattepliktig til Norge for den lønnen han opptjener her i landet. Alle disse har argumentert med at entreprenørselskapet ikke anses å ha etablert fast driftssted i Norge gitt oppdragets varighet. Seks av de aktuelle kontorene har også framhevet at skattyters arbeidsopphold er under 183 dager. To av enhetene har svart motsatt, nemlig at skattyteren vil være skattepliktig til Norge for lønnsinntekten fra arbeidsgiver mens han jobber i Norge, og de har begrunnet svaret kun ut fra lengden på skattyterens opphold.

Spørsmål b) er todelt.

i) Betydningen for skattyters skattemessige situasjon

Åtte enheter har besvart dette spørsmålet. Seks av dem har svart at han vil bli skattepliktig til Norge for all lønnsinntekt som han opptjener i Norge, fordi forsinkelsen

fører til at det svenske selskapet vil få fast driftssted i Norge. De øvrige to kontorene har svart at han fortsatt ikke vil være skattepliktig til Norge.

ii) Fradrag for pendlerutgifter

Blant de ni enhetene som har svart på spørsmålet, er det åtte som mener at skattyteren har krav på fradrag for pendlerutgifter fordi han er skattepliktig for inntekten han har opptjent i Norge. Den siste enheten har svart at det avhenger av hvor vedkommende har størstedelen av sin døgnhvile.

De samme åtte enhetene har opplyst at skattyteren kan få fradrag for kostutgifter. Fire enheter har oppgitt at det alternativt kan gis fradrag for faktiske utgifter. Når det gjelder mulighetene for fradrag for eventuelle utgifter til losji, har seks enheter oppgitt at det avhenger av om skattyteren har dekket disse utgiftene selv. Videre har tre enheter opplyst om standardfradraget på 10 prosent som kan brukes i stedet for fradrag for pendlerkostnader.

5 Tiltak for målrettet ligningsbehandling av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge

5.1 Registrering i folkeregisteret og i skattemanntallet

For skatteetaten er det et hovedmål at folkeregisteret skal ha høy kvalitet.²³ Ifølge budsjettproposisjonene for Finansdepartementet for årene 2014–2016 er det å bli registrert i folkeregisteret attraktivt for mange, og det er en risiko for at noen tilegner seg fødsels- eller D-nummer på feil grunnlag. God ID-kontroll av personer som søker om fødsels- eller D-nummer, er derfor viktig.

Skatteetatens risikovurderinger for 2014 og 2016/2017 viser at det er betydelig risiko for manglendemanglende kvalitet på D-nummeropplysninger i folkeregisteret.²⁴ Risikoen gjelder dels at D-nummer tildeles på uriktig grunnlag, dels at opplysningene om D-nummerbasen ikke er oppdatert. I skatteetatens halvårsrapport for 2015 vurderes kvaliteten på folkeregisteret som ikke tilfredsstillende for å møte samfunnets behov.²⁵ I intervju vurderer Skattedirektoratet kvaliteten på D-nummerbasen per 2015 som varierende. Riksrevisjonen har også tidligere tatt opp utfordringer med datakvaliteten knyttet til D-nummer, jf. Dokument 1 (2013–2014). I brev 11. februar 2016 viser Finansdepartementet til at det her er iverksatt tiltak.

5.1.1 Vedlikehold av D-nummerbasen

For å kunne samhandle med norske myndigheter og virksomheter er det nødvendig å ha et fødselsnummer eller et D-nummer. D-nummerbasen er ikke gjenstand for like strengt ajourhold som folkeregisteret, der fødselsnummer registreres. D-nummer som ikke lenger er reelt aktive, blir ikke slettet. Finansdepartementet opplyser i brev 29. oktober 2015 at det er uvisst hvor stor andel av personene som er tildelt D-nummer, som har en aktiv tilknytning til Norge. Finansdepartementet presiserer i brev 11. februar 2016 at selv om et D-nummer ikke er i bruk i skatteetatens systemer, kan det være i bruk hos andre offentlige eller private instanser. Å sette nummeret som inaktivt kan derfor få konsekvenser for personen det gjelder.

Videre opplyser Skattedirektoratet til Riksrevisjonen at det høye antallet D-nummer uten ligningsdata for inntektsåret 2013 ikke er representativt for inntektsåret 2015. Fra 2015 tas alle skattytere med D-nummer ut av skattemanntallet hvert år for så å bli tatt inn igjen året etter. Denne praksisen skal føre til at det kun er skattytere med ligningsdata som står oppført i skattemanntallet.

Ifølge skatteregionene er det mange som forblir på D-nummer også etter at de har oppfylt vilkårene for å bli tildelt fødselsnummer. Av 278 850 skattytere med D-nummer i skattemanntallet for inntektsåret 2012 hadde 130 349 av de samme fremdeles D-nummer i 2014. Det at personer har et D-nummer for lenge, og ikke tildeles et fødselsnummer, har ifølge Skattedirektoratet ingen betydning for ligningen eller skatteberegningen. Det iverksettes imidlertid enkelte kontroller ut fra om skattyteren har D-nummer eller fødselsnummer. At det er for mange skattytere med D-nummer, fører derfor til merarbeid for skatteetaten, blant annet i form av ekstra ligningskontroller. Det at det er færre krav til informasjon om for eksempel bosted for

23) Prop. 1 S (2015–2016) for Finansdepartementet.

24) Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2014 og Skattedirektoratet (2015) *Halvårsrapport 2015*, vedlegg 2 Overordnet risikovurdering 2016–17.

25) Skattedirektoratet (2015) *Halvårsrapport 2015*.

skattytere med D-nummer enn for skattytere med fødselsnummer, skaper også merarbeid for skatteetaten.

Når det oppdages at en skattyter med D-nummer oppfyller vilkårene for å få fødselsnummer, skal vedkommende ifølge Skattedirektoratet regnes som innvandret og tildeles fødselsnummer etter gjeldende rutiner. Det framkommer ikke av rutinene fra Skattedirektoratet hva etaten skal gjøre når det oppdages at personer med D-nummer er kvalifisert for fødselsnummer. Skatt vest, Skatt øst og Skatt Midt-Norge oppgir at opprydding i D-nummermantallet i liten grad blir prioritert. Når det oppdages at en person står oppført i feil skattemanntallsgruppe eller har D-nummer når vedkommende oppfyller vilkårene for å få fødselsnummer, følges ikke saken videre opp, ifølge Skatt vest. Skatt øst utdyper at en viktig grunn til at mange har D-nummer for lenge, er at svensker i Norge ikke vil ha fødselsnummer. Ifølge Skatt Midt-Norge er skatteregionene i dialog med Skattedirektoratet om hvilke virkemidler som kan brukes overfor personer som har D-nummer for lenge. Det dreier seg for eksempel om de kan tvangsflyttes over på fødselsnummer. Skatt Midt-Norge sender brev til enkelte som de mener har vært på D-nummer for lenge, der de oppfordrer dem til å melde flytting. SFU gjør heller ikke noe aktivt for å flytte skattytere som er kvalifisert til å bli bosatt etter folkeregisterloven, fra D-nummer til fødselsnummer.

Skatt sør oppgir at de rydder kontinuerlig i skattemanntallsgruppe 14 for personer med D-nummer, og personer som ikke har hatt ligning, inntekt eller formue i de to siste årene, blir tatt ut av mantallet. Som følge av bedre utvalgsriterier for den sentrale oppryddingsrutinen ble skattemanntallet for 2014 redusert med 20 000 D-nummer i regionen. Skatt nord opplyser at regionen ryddet i skattemanntallsgruppe 14 for personer med D-nummer i desember 2014. Da ble personer som ikke hadde hatt aktivitet, det vil si personer som ikke hadde hatt grunnlagsdata som lønns- og trekkoppgave og bankinnskudd de siste årene, fjernet fra mantallet. Skatt nord mener at regionens skattemanntallsgruppe 14 er oppdatert og stort sett korrekt per juni 2015. Regionen opplyser også at den sender brev til folkeregisteret eller til de aktuelle skattyterne når det oppdages at en person har vært lenge i landet, har ervervet bolig eller har samboer/ektefelle boende i Norge, men likevel har D-nummer.

Ifølge Skatt øst har det flere konsekvenser at skattytere har D-nummer når de er kvalifisert for fødselsnummer eller er plassert i feil skattemanntallsgruppe. Et reelt D-nummermantall hadde vært enklere å håndtere og kontrollere. I motsetning til personer med D-nummer plikter personer med fødselsnummer å melde adresseendring ved flytting. På den måten er det enklere for skatteetaten å komme i kontakt med dem. En annen konsekvens av at skattytere har D-nummer når de egentlig burde hatt fødselsnummer, er at det kan bli feil ved ligningen. Det kommer av at personer med D-nummer kun blir lignet på grunnlag av inntekt de har hatt i Norge, og ikke blir ansett for å være globalskattepliktige. I prinsippet skal det ikke ha noe å bety om skattyteren har D-nummer i stedet for fødselsnummer, men i realiteten utgjør det en forskjell, ifølge Skatt øst. Skatt øst ber i større grad skattytere med fødselsnummer enn skattytere med D-nummer om å gi opplysninger om forhold i utlandet. Skatt vest og Skatt Midt-Norge mener også at det er en utfordring at det er for mange personer som har D-nummer, men at det har lite å bety for resultatet av ligningen om en person har D-nummer eller fødselsnummer. SFU viser til at det er noen fordeler for kontoret med å ha skattytere med D-nummer i stedet for fødselsnummer. Det skyldes blant annet at skattytere med D-nummer ikke har familietilknytning, noe som gjør det enklere å ta dem inn og ut av skattemanntallet. Det er strengere regler for å ta personer som har fødselsnummer og familie, inn og ut av skattemanntallet.

5.1.2 ID-kontroll

Det stilles nå andre krav til innholdet og registerkvaliteten i folkeregisteret enn da folkeregisteret ble etablert.²⁶ Dette viser seg blant annet ved fri bevegelse av arbeidskraft innenfor EØS-området, og i de tilfellene der personer som kommer til Norge for å arbeide eller bosette seg, bruker falske identitetspapirer. I Prop. 1 S (2015–2016) for Finansdepartementet heter det at "det er en fare for at kriminelle utnytter falske identiteter for blant annet ulovlig arbeidsinnvandring og hvitvasking". Skatteetaten har for 2014 og 2015 vurdert risikoen for falske og fiktive identiteter i folkeregisteret som høy.²⁷ Etaten innførte ID-kontroll med frammøte fra 1. februar 2012 for alle utenlandske arbeidstakere som skal ha skattekort.²⁸ ID-kontrollen utføres ved 42 enheter i skatteetaten.

Opplysningene i folkeregisteret blir brukt når andre etater skal utstede legitimasjonsdokumenter, og det kan derfor være vanskelig å avdekke om en identitet er falsk eller fiktiv når den først er registrert der.²⁹ Skatt Midt-Norge og Skatt sør har erfaringer med at utenlandske arbeidstakere som er på korte opphold i landet, har blitt nektet å opprette bankkonti i enkelte banker. Når en skattyter har D-nummer, kan ikke banken gjenbruke skatteetatens ID-kontroll. Skattedirektoratet opplyser at det i noen grad er kjent med problemet. Direktoratet arbeider imidlertid ikke med å endre dette. Finansdepartementet understreker i brev 11. februar 2016 at banker og andre instanser som skal utstede legitimasjonsdokumenter eller tildele rettigheter har et selvstendig ansvar for å foreta en kontroll av identiteten til kunden. Når skatteetaten rekvirerer et D-nummer til en skattyter, registreres det samtidig om en ID-kontroll er gjennomført eller ikke. Denne informasjonen viderefremmes til brukerne av folkeregisteret, men ikke alle brukere har tilpasset sine systemer slik at de kan nyttiggjøre seg denne informasjonen.

Finansdepartementet opplyser i brev 29. oktober 2015 at det for tiden samarbeider med blant andre Justis- og beredskapsdepartementet og Arbeids- og sosialdepartementet om å finne en mulig måte for å styrke ID-kontrollen av personer som i dag tildeles D-nummer gjennom rekvireringer fra andre myndigheter og virksomheter.

I brev 11. februar 2016 framhever Finansdepartementet at Skattedirektoratet arbeider med å videreutvikle systemet med å synliggjøre for brukerne av folkeregisteret på hvilket grunnlag en identitet er registrert. Prosjektet skal levere løsninger for gradering av identitet i 2016. Skatteetaten vil imidlertid være avhengig av at de eksterne brukerne, som bankene, tar i bruk informasjonen om gradering av identitet.

5.1.3 ID-kontroll av SFUs skattytere

Fra 1. april 2014 ble det innført krav om ID-kontroll ved personlig frammøte også for skattytere som behandles ved SFU. Det er likevel mange av disse skattyterne som ikke møter opp til ID-kontroll. For inntektsåret 2014 ga Skattedirektoratet SFU klarsignal om å tildele ca. 3000 skattytere som ikke hadde vært til ID-kontroll, D-nummer. Videre har 41,3 prosent av SFUs skattytere i skattemanntallsgruppe 18 per august 2015 ikke møtt til ID-kontroll. Det betyr at det er en liten økning i antallet som har møtt opp til kontroll, sammenlignet med 2014, da 50,6 prosent av SFUs skattytere ikke møtte opp. Skattedirektoratet oppgir imidlertid i halvårsrapporten for 2015 at det ikke er fornøyd med oppmøtet. Finansdepartementet presiserer at selv om det tas i betraktning at det er krevende å få denne gruppen skattytere til å møte opp til ID-kontroll, er andelen som ikke møter, for høy.

26) Prop. 1 S (2013–2014) for Finansdepartementet.

27) Skattedirektoratet (2015) *Halvårsrapport 2015*, vedlegg 2 Overordnet risikovurdering 2016–17; Skattedirektoratet (2014) *Halvårsrapport 2014*, vedlegg 2 Overordnet risikovurdering 2015–16.

28) Skatteetaten (2012) *Nye rutiner for ID-kontroll av utenlandske arbeidstakere*.

29) Prop. 1 S (2015–2016) for Finansdepartementet.

SFU opplyser at det per august 2015 er ca. 700 personer hver måned som ikke møter opp til ID-kontroll. SFU sender brev til disse personenes arbeidsgivere, og i brevet informerer de blant annet om ID-kontrollen og om kravet om 50 prosent skattetrekk så lenge skattekort mangler. Skattedirektoratet opplyser i intervju at etaten ikke har andre sanksjonsmuligheter enn å skrive brev med oppfordring om å møte opp til kontroll.

SFU opplyser også at det fra januar til august 2015 var omtrent tusen personer som fikk innvilget fritak fra å komme til ID-kontroll. De som får innvilget fritak, er personer som oppholder seg i landet i kort tid. SFU opplyser at det er mulig at disse personene likevel blir i landet lenger enn oppgitt. De fleste unntakene fra ID-kontroll gis til helsepersonell fra de nordiske landene, og SFU mener at det ikke er grunn til å tro at noen av disse utnytter systemet ved å søke om fritak fra ID-kontrollen.

Skattedirektoratet opplyser at det per 2015 er et uløst problem for skatteetaten at personer kan arbeide lovlig i Norge uten å ha møtt til ID-kontroll.

5.1.4 ID-kontroll for selvstendig næringsdrivende

Næringsdrivende med enkeltpersonforetak kan få D-nummer gjennom Brønnøysundregistrene uten å ha vært til ID-kontroll med personlig frammøte. De trenger ikke skattekort for å levere næringsoppgave, og kan derfor unngå skatteetatens ID-kontroll. Skatteetaten har ikke instruksjonsmyndighet overfor andre etater i forbindelse med deres ID-kontroll. I en rapport fra Skattedirektoratets internrevisjon stilles det spørsmål ved om skatteetaten har inntatt en tilstrekkelig aktiv rolle for å påvirke øvrige rekvirenter til å iverksette tiltak som gjør D-nummerbasen mer korrekt.³⁰

Flere skatteregioner påpeker den risikoen det innebærer at næringsdrivende ikke trenger å møte opp til ID-kontroll. Skatt sør utdyper at enkelte personer som ikke oppfyller vilkårene for å få tildelt D-nummer eller fødselsnummer, går veien om Brønnøysundregistrene for å registrere enkeltpersonforetak.

Det er et kjent problem innenfor bransjer med mye utenlandsk arbeidskraft at personer som er registrert som selvstendig næringsdrivende, i realiteten er arbeidstakere.³¹ Det kan blant annet føre til at arbeidstakerne mister rettigheter og får et mye svakere vern.³² Tre av skatteregionene opplyser at de i liten grad arbeider for å avdekke tilfeller der personer opptrer som selvstendig næringsdrivende, men i realiteten er arbeidstakere. Problemet er mest utbredt blant polakker og litauere i byggebransjen og renholdsbransjen. Skatt sør mener at slike tilfeller utgjør en betydelig risiko. Skatt sør opplyser imidlertid at etaten ikke legger særlig vekt på å avdekke slike tilfeller, blant annet fordi det er arbeidskrevende.

5.2 Fordelingen av skattytere ved SFU og skatteregionene

Utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, skattlegges enten i skatteregionene eller ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU).

30) Skattedirektoratet (2011) *R11-14 D-nummerordningen – en overordnet vurdering*.

31) Meld. St. 29 (2010–2011) *Felles ansvar for eit godt og anstendig arbeidsliv. Arbeidsforhold, arbeidsmiljø og sikkerheit*.

32) Arbeidstilsynet, Kriminalomsorgen, Kripos, Mattilsynet, NAV, Politiets utlendingsenhet, Skatteetaten, Tollvesenet, Utlendingsdirektoratet og Økokrim (2014).

Arbeidstakere på midlertidig opphold i Norge, og som er ansatt hos en utenlandsk arbeidsgiver, og arbeidstakere på norsk sokkel som er bosatt i utlandet, skal ha skattekort fra SFU.³³ Dersom en arbeidstaker har norsk arbeidsgiver, skal arbeidstakeren tas opp i skattemanntallet i oppholdskommunen.³⁴

Utgangspunktet for SFUs manntall er oppdragsgivere som etter ligningsloven § 5-6 skal gi opplysninger om oppdrag gitt til utenlandske oppdragstakere. Dette inkluderer opplysninger om selve oppdraget, om oppdragstaker og om arbeidstakere som arbeider i tilknytning til oppdraget. Rapporteringsplikten gjør skattemyndighetene i stand til å kunne avgjøre skatteplikten og bygge opp skattemanntallet til SFU. I motsetning til manntallet til SFU bygger manntallet til skatteregionene hovedsakelig på skattyters egen opplysningsplikt.³⁵

SFU fører et oppdrags- og arbeidsforholdsregister, hvor relevant informasjon knyttet til oppdrag i Norge foreligger. I prosessen med å behandle de innrapporterte kontraktene som SFU skal føre inn i dette registeret, utføres mye av arbeidet manuelt. Manntalls- og veiledningsavdelingen i SFU besto i 2014 av 51 personer. I 2013 brukte avdelingen åtte årsverk til å vurdere skatteplikt.³⁶ I en intern rapport pekes det på at rapporteringsordningen kan oppleves som krevende både for dem som rapporterer, og for etaten.³⁷ Likevel ble det etter en gjennomgang av ordningen konkludert med at dagens rutiner er nødvendige for å sikre riktig skattlegging av SFU-skattytere.

SFU og to skatteregioner gir i intervju uttrykk for at fordelingen av skattytere mellom regionene og SFU er hensiktsmessig. Skatt øst peker på at det er viktig å være kjent med fordelingen av skattytere mellom regionene og SFU, fordi noen saker havner på feil sted. SFUs fordeling av skattytere baserer seg på en del skjønn. To skatteregioner mener det er enkelte gråsoner mellom SFU og regionene. Skatt sør opplyser at den ønsker mer kunnskap om avgrensingen mellom SFUs og regionenes arbeidsoppgaver. Regionen mener at fordelingskriteriene kunne vært beskrevet på en enklere måte. For å finne ut hvilke skattytere som tilhører SFU-manntallet, må både Skattedirektoratets oversikt over organisering av oppgaver i etaten, ligningsloven, skattebetalingsloven og de respektive forskriftene gjennomgås. Ifølge Skatt sør inneholder både ligningsloven, skattebetalingsloven og forskriftene begreper som er vanskelig å tolke.

SFU mener at avgrensingen mellom SFU og skatteregionenes arbeidsoppgaver er tydelig nok ut fra rapporteringsplikten, og oppfatter fordelingen av skattytere som hensiktsmessig. SFU påpeker i årsrapporten for 2011 at det sikrer nødvendig oversikt og sammenheng når ett kontor følger skattytere som er midlertidig i Norge, gjennom hele ligningssyklusen, bortsett fra når det gjelder innkreving. En slik organisering er etter SFUs syn særlig hensiktsmessig fordi mange av skattyterne arbeider flere steder i Norge. SFU anser det også som en stor fordel at både de utenlandske selskapene og arbeidstakerne deres lignedes på samme kontor, fordi det øker kontrollmulighetene.

Gjennom rapporteringsordningen får SFU mer informasjon om skattyterne i sitt manntall. I hovedsak ser ikke skatteregionene et behov for en tettere oppfølging av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, slik SFU har gjennom rapporteringsordningen.

33) SFU (2014).

34) Skattedirektoratet (2014) *Rutine Hvor skal skattyter tas opp – SFU eller ordinært skattekontor*.

35) Skattedirektoratet (2015) *Rapport for: "SFU-Arbeidsgruppe Manntall"*.

36) Skatt vest (2014).

37) Skattedirektoratet (2015) *Rapport for: "SFU-Arbeidsgruppe Manntall"*.

SFU fordeler nyregistrerte utenlandske næringsdrivende mellom SFU og skatte-regionene i henhold til interne retningslinjer. Dersom en utenlandsk næringsdrivende er registrert med D-nummer, ses det hen til næringskoden foretaket er registrert med.³⁸ SFU utdyper at det er hvem den næringsdrivende tar oppdrag for, som bestemmer hvor vedkommende skal lynes. Fast driftssted er avgjørende for skatteplikten. SFU nevner som eksempel at en pølsebod naturlig vil være et fast driftssted, og at næringsdrivende som driver slik virksomhet, følgelig skal lynes i en skatteregion, mens næringsdrivende som tar oppdrag for bygg og montering, som regel skal lynes ved SFU. For å få en oversikt over gruppen tar SFU ut månedlige lister fra Enhetsregisteret over nyregistrerte utenlandske næringsdrivende. Enhetsregisteret inneholder alle foretak, offentlige virksomheter, stiftelser og organisasjoner og andre enheter og innretninger med et organisasjonsnummer.

SFU opplyser at det anser utenlandske næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, som en gruppe skattytere med særskilte utfordringer. Mange av de utenlandske næringsdrivende som behandles av SFU, tar oppdrag for private. Private oppdrag er ikke omfattet av rapporteringsplikten i ligningsloven. Skatteetaten er avhengig av at utenlandske næringsdrivende som ikke er rapporteringspliktige, selv tar kontakt. Det gjør de ifølge SFU i liten grad.



Private oppdrag er ikke omfattet av rapporteringsplikten i ligningsloven. Skatteetaten er derfor avhengig av at utenlandske næringsdrivende som ikke er rapporteringspliktige, selv tar kontakt. Det gjør de ifølge Sentralskattekontoret for utenlandssaker i liten grad.

Foto: jacqui jones / Scanstockphoto.com

Flere skatteregioner peker på at det kan være utfordrende å få oversikt over utenlandske næringsdrivende som tilhører regionenes skattemanntall. Ifølge Skatt sør kunne det vært bedre rutiner for å sikre at regionen fanger opp næringsdrivende som blir lagt inn i deres manntall av SFU. Skatteregionen er avhengig av at vedkommende selv oppsøker et skattekontor. Skatt øst uttaler at de opplever utenlandske næringsdrivende som en utfordrende gruppe. Regionen har imidlertid ikke konsentrert seg om disse skattyterne og gjør ikke noe for å finne dem i manntallet sitt.

38) Skatt vest (2014).

SFU oppfatter rutinen for fordeling av utenlandske næringsdrivende som tydelig. Tidligere sendte SFU lister over nyregistrerte utenlandske næringsdrivende som tilhørte regionenes skattemanntall, til regionene. Det er det imidlertid slutt med nå, men skatteregionene kan selv hente ut lister over næringsdrivende som skal behandles lokalt.

5.2.1 Skatteregionenes organisering av ligningsarbeidet med utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge

Alle skatteregionene har etablert egne utlandsgrupper i fastsettingsavdelingene. Det varierer imidlertid hva regionene har valgt å legge inn i sine utlandsgrupper.³⁹

Ifølge skatteregionene har det ingen betydning at utlandsområdet er ulikt organisert i regionene. Skatt vest utdyper at det har liten betydning at organiseringen innad i regionene er ulik, siden den overordnede styringen på området er lik for hele landet.

I intervju peker flere av skatteregionene på at samarbeidet internt i skatteetaten om utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, har blitt stadig bedre i løpet av de siste årene. To av skatteregionene framhever at bedre samarbeid bidrar til mer likebehandling av skattyterne.

Det er opprettet flere samarbeidsfora innen utlandsområdet i skatteetaten:

- "Forbedringsteam utland" trekkes av flere skatteregioner og SFU fram som et positivt og konstruktivt forum. Gruppen arbeider blant annet med å etablere felles kontrollrutiner for hele landet.
- "Nettverk utland" er et landsdekkende samarbeid for felles forståelse og praktisering av faglig art innen personbeskatning på utlandsområdet.
- "Ledelsesnettverk utland" består av gruppeledere fra utlandsgruppene som arbeider med å fastsette skatt for personlige skattytere i hver region.
- Et saksbehandlernetttverk er etablert for å utveksle erfaringer og utarbeide rutiner for lik praksis på utlandsområdet.⁴⁰

Av andre positive samarbeidstiltak som er relevante for beskatningen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende, nevner Skatt sør innsatsen mot arbeidskriminalitet, uropatruljene som samarbeider med politiet og Arbeidstilsynet, og de tverrfaglige skattepatruljene.

5.3 Informasjon og veiledning overfor utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge

Mange utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, tar kontakt med skatteetaten for å få informasjon og veiledning. De kan henvende seg til Skatteopplysningen, som er etatens landsdekkende telefontjeneste, eller skatteregionene, som yter service til brukerne over skranke og svarer på brev og e-post. Mange skattytere oppsøker også Servicesenter for utenlandske arbeidstakere (SUA), som er opprettet i Oslo, Stavanger, Kirkenes og Bergen som et samarbeidsprosjekt mellom politiet, Utlendingsdirektoratet (UDI), Arbeidstilsynet og skatteetaten. Det er også opprettet et eget utenlandssenter på Grålum (Skatt øst) hvor utenlandske arbeidstakere og norske arbeidsgivere får tilpasset informasjon, veiledning og annen oppfølging. Skattytere som står i SFU-manntallet, kan dessuten ta direkte kontakt med SFU på telefon eller over skranke. Veiledning har vært en viktig del av SFUs oppgaver siden kontoret ble etablert.

39) Skatt vest (2014).

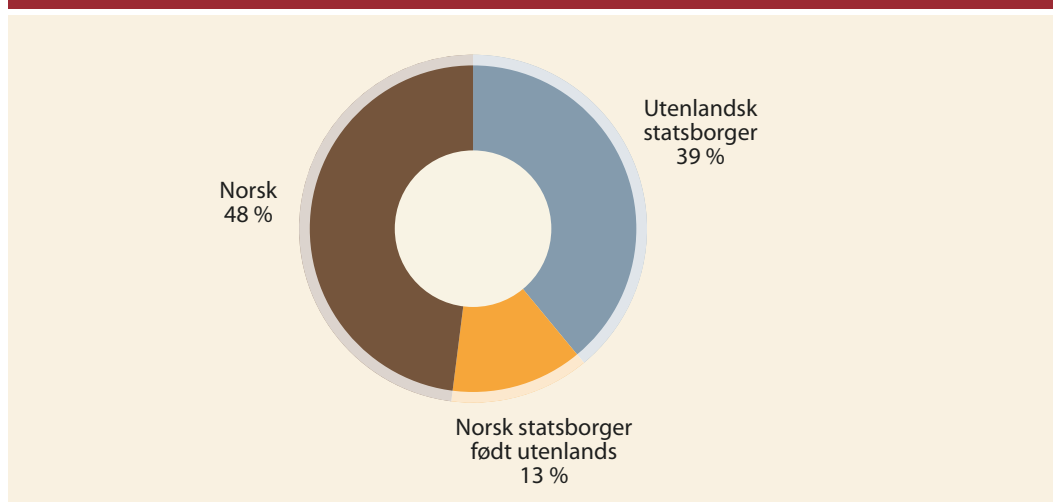
40) Brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen 29. oktober 2015.

Både Skattedirektoratet og SFU har utarbeidet skriftlig informasjon, hovedsakelig på norsk og engelsk, rettet mot utenlandske skattytere. I tillegg produserer enkelte skatte-regioner eget informasjonsmateriell.⁴¹ Det finnes også mye informasjon elektronisk, hovedsakelig på skatteetatens nettsider (www.taxnorway.no og www.skatteetaten.no), men også på den tverretatlige informasjonsportalen www.workinnorway.no. Denne nettsiden samordner informasjon til utenlandske arbeidstakere fra NAV, politiet, UDI, Arbeidstilsynet og skatteetaten. Skattekontorene driver dessuten veiledning gjennom oppsøkende virksomhet. Alle skatteregionene og SFU har møter med eksterne arbeidsgivere og holder foredrag for ulike aktører.

Gruppen "Fokusoppgave Kommunikasjon utland" har blant annet hatt som oppgave å oppdatere nettsiden taxnorway.no fordi innholdet var utdatert og feilaktig. Skatt vest, som har ansvaret for fokusoppgaven, opplyser at all informasjon skal flyttes fra taxnorway.no til skatteetaten.no. Skattedirektoratet er ansvarlig for den tekniske delen, og opplyser i e-post 1. oktober 2015 at eksakt dato for når taxnorway.no vil være helt integrert i skatteetaten.no ikke er fastsatt. Direktoratet håper det vil skje i løpet av 2016.

Både Skatt vest, Skatt øst og SFU har på ulike måter gitt uttrykk for at det er et stort behov for informasjon og veiledning overfor utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende.

Figur 6 Fordeling av henvendelser til publikumsveiledningen i 2013



Kilde: Notat fra skatteetaten 9. april 2015. N = 306 000

Figur 6 viser at det er en høy andel utenlandske statsborgere som henvender seg til publikumsveiledningen i regionene. I 2013 var 119 340 av totalt 306 000 personer som oppsøkte publikumsveiledningen i skatteregionene, utenlandske statsborgere. Figuren viser kun antall personer som henvendte seg om forhold som krever at det oppgis fødsels- og personnummer. Tallene for 2014 er ifølge Skattedirektoratet ikke vesentlig annerledes enn tallene for 2013.

Det er flere årsaker til at denne gruppen har et særskilt behov for informasjon og veiledning. Mange av disse skattyterne er i landet for en svært kort periode, og det ankommer stadig nye. Få av disse kan norsk, og språket er derfor en utfordring for mange av dem. En del av den skriftlige informasjonen finnes på engelsk, men også det er et språk mange ikke kan.⁴²

41) Skatt vest (2015) *Evalueringsrapport fokusoppgave kommunikasjon utland, deloppgave 1 kompetansemiljø*.

42) Skatt vest (2014).

Kulturforskjeller framheves som en utfordring både av flere skatteregioner og i interne rapporter.⁴³ Ifølge en av regionene mangler noen skattytere en grunnleggende forståelse av hva et skattesystem er. To av skatteregionene peker også på at mange av skattyterne er skeptiske til offentlige myndigheter.

Skattedirektoratet opplyser i intervju at regelverket som brukes for å behandle utenlandske skattytere, kan være komplisert både for skattyterne og for ansatte i skatteetaten, blant annet fordi det eksisterer mange ulike skatteavtaler. Det bidrar til at skattytere kan oppleve det som krevende å finne riktig informasjon, forstå informasjonen og handle riktig.⁴⁴

Utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende bruker i stor grad andre kilder enn skatteetaten for å skaffe seg informasjon, for eksempel egne nettverk og egen arbeidsgiver. Utfordringen med å bruke andre kilder er, slik Skattedirektoratets internrevisjon har beskrevet og både SFU, Skatt vest, Skatt sør og Skatt Midt-Norge har oppgitt i intervju, at skatteetaten ikke har kvalitetssikret informasjonen, og at skattyterne derfor kan bli feilinformert. Selv om de aktuelle skattyterne bruker andre kilder som sine hovedinformasjonskilder, understreker Skatt vest at mange også oppsøker skatteetaten og får informasjon der, blant annet fordi de må møte personlig til ID-kontroll for å søke om skattekort og D- eller fødselsnummer.

En annen utfordring med veiledning og informasjon overfor utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende er at det ofte er vanskelig å komme i kontakt med skattyterne. Mange av skattyterne har reist tilbake til hjemlandet når selvangivelsen sendes ut. I en rapport fra Skatt sør pekes det på at dårlig adressekvalitet i D-nummerbasen fører til både mye merarbeid for skatteetaten og dårlig service overfor skattyterne.⁴⁵ Det vises blant annet til at skattekort som ikke kommer fram, kan føre til feil skattetrekk. Videre får skatteoppkreveren problemer med å kreve inn restskatt og å overføre skatt til gode når skattyterne ikke kan kontaktes.

Skattedirektoratet peker i intervju også på at det er en utfordring for skatteetaten å sikre at den til enhver tid har oppdatert kontaktinformasjon for skattytere med D-nummer. Skatteetaten kan ikke kreve at denne gruppen skattytere melder om endringer i kontaktinformasjonen i oppholdsland/bostedsland utenfor Norge.

Skattedirektoratet gjennomførte i 2014 en internrevisjon der det ble konkludert med at skatteetaten ikke kommuniserer skriftlig med utenlandske skattytere på en slik måte at målgruppen forstår budskapet. Internrevisjonen viser som et eksempel til at selv om brosjyrer kvalitetssikres faglig, er det ikke krav til kvalitetssikring som kan bidra til at målgruppen forstår begrepene og/eller skattesystemet. Når budskapet ikke når fram, kan det føre til manglende etterlevelse av regelverket.

43) Skatt vest (2014) og Skattedirektoratets internrevisjon (2014).

44) Skatt vest (2014).

45) Skatt sør (2013) *Samspill mellom Skatt sør og Skatteoppkreverne. Delrapport nr. 3 Adresser og returpost – adresser på skattyter med D-nr.*



De fleste med D-nummer kommer fra Sverige. I inntektsåret 2014 gjaldt dette 27 prosent av alle som hadde D-nummer.

Foto: Ingvar Björk / Scanstockphoto.com

I skatteetatens årsrapport for 2013 vises det til en kvalitetsundersøkelse av telefon-tjenesten Skatteopplysningen som avdekket en gjennomsnittlig feilprosent på 12,5 prosent på skattespørsmål for lønnstakere og pensjonister og 14,5 prosent for spørsmål knyttet til folkeregisteret. Det har ikke blitt gjennomført noen brukerundersøkelser som har vært rettet spesifikt mot utenlandske arbeidstakere på midlertidig opphold i Norge, eller undersøkelser av feilprosenten på skattespørsmål for utenlandske skattytere.



Det er iverksatt flere informasjons- og veiledningstiltak som skal bedre utenlandske skattyteres etterlevelse av regelverket. Fra 2015 sendes foreløpig skatteberegning og selvangivelse på engelsk til alle nye personer med D-nummer.

Foto: Snapshot/Scanstockphoto.com

Skatteregionene peker i intervju på at det har blitt lagt vekt på informasjon og veiledning overfor utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende i flere år. Tre skatteregioner framhever imidlertid at det fortsatt er mulig å forbedre informasjon og veiledning.

Etaten har med "Fokusoppgave Kommunikasjon utland" iverksatt flere informasjons- og veiledningstiltak som skal bedre utenlandske skattyteres etterlevelse av regelverket. Det er blant annet iverksatt tiltak for å bedre informasjonen om standardfradrag og oppholdsperiode i Norge. Skatt sør opplyser at fra 2015 sendes foreløpig skatteberegning og selvangivelse på engelsk til alle nye personer med D-nummer. I tillegg har det blitt lagt til et nytt felt på selvangivelsen der skattyterne blir bedt om å fylle ut antall dager/perioder de har oppholdt seg i Norge. Ifølge Skattedirektorater har det også blitt iverksatt tiltak for å bedre kontaktinformasjonen for utenlandske skattytere.

5.4 Skattedirektoratets styring og oppfølging av skatteregionenes ligningsbehandling

Skattedirektoratet styrer skatteregionene hovedsakelig gjennom årlige styrings- og prioriteringsbrev. I disse brevene presenterer direktoratet Finansdepartementets føringer og konkrete strategier, prioriteringer og mål- og resultatkrav. Resultatavtaler til alle skatteregionene og øvrige enheter er vedlagt styringsbrevet og disse utdyper og konkretiserer styringssignalene. Styringsparametere med resultatkrav for kontrollarbeidet finnes også i vedlegg til styringsbrevet.

Skatteetaten har i de senere årene identifisert en risiko for at etaten ikke lykkes med å fastsette og innkreve riktig skatt fra utenlandske arbeidstakere og virksomheter som har midlertidig arbeidsopphold i Norge. Videre har den identifisert en risiko for at andelen falske og fiktive identiteter i folkeregisteret øker.

I sin overordnede risikovurdering for 2016/2017 beskriver etaten hvilke risiko-reducerende tiltak den har iverksatt, og hvilke tiltak den skal iverksette i 2016. Etaten arbeider blant annet med å øke andelen utenlandske arbeidstakere som møter opp til ID-kontroll, å forbedre samhandlingen mellom SFU og Skatteoppkrever utland, og den arbeider med ulike informasjonstiltak. I 2015 ble det etablert et nytt utenlands-senter på Grålum (Skatt øst) og et servicesenter for utenlandske arbeidstakere (SUA) i Bergen.⁴⁶

Siden 2013 har Skattedirektoratet vært i dialog med Finansdepartementet om ulike tiltak som kan iverksettes for å oppnå bedre kontroll over D-nummerbasen. Ifølge skattedirektørens styringsbrev for 2015 skal skatteregionene styrke kontrollen ved tildeling av nye D-nummer og fødselsnummer gjennom å øke kompetansen innen taktisk ID-kontroll for å forhindre dublering av D-nummer. Direktoratet peker på at tiltak for å rydde i D-nummerbasen også må ses i sammenheng med prosjektet "Modernisering av folkeregisteret".

I intervju med Skattedirektoratet og skatteregionene kommer det fram at det er en utfordring at enkelte av skatteetatens ikt-systemer ikke er tilpasset utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende. I den forbindelse nevner direktoratet at det mangler differensiert merking av ID-kontroll. Differensiert merking innebærer at det kommer klart fram hvilken etat som utfører ID-kontrollen, og hvordan ID-kontrollen har blitt utført. Finansdepartementet er enig i at det kan være en utfordring at flere av skatteetatens ikt-systemer er mindre tilpasset utenlandske skattytere og arbeidsgivere på

46) Skattedirektoratet (2015) *Halvårsrapport 2015*, vedlegg 2 Overordnet risikovurdering 2016–17.

midlertidig opphold i Norge. Deler av regelverket som gjelder for disse gruppene, er komplisert, og det er krevende å tilpasse ikt-systemene slik at de egner seg for bruk overfor disse skattyterne. Spørsmålet om det er hensiktsmessig å tilpasse ikt-systemene slik at de ivaretar disse gruppene fullt ut, må, ifølge Finansdepartementet, derfor bygge på helhetlige kost–nytte–vurderinger. Finansdepartementet opplyser til Riksrevisjonen at det for 2016 er foreslått å bevilge midler til å utvikle en forbedret løsning for SFUs oppdrags- og arbeidsforholdsregister.

Skatteetaten har i løpet av de siste årene utredet ulike deler av utenlandsområdet, og arbeidet har resultert i flere rapporter. Skattedirektoratet opplyser i intervju at området nå er tilstrekkelig utredet. Det er igangsatt et samarbeidsprosjekt mellom Skatt vest og SFU for å undersøke mulighetene for å organisere saksbehandlingen på utlandsområdet på en annen måte, blant annet for å oppnå større grad av likebehandling.⁴⁷

De fleste skatteregionene mener at Skattedirektoratet gjennom styringsbrev og overordnet risikovurdering gir hensiktsmessige og tilstrekkelige styringssignaler for arbeidet med utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertid opphold i Norge.

47) Skattedirektoratet (2015) *Halvårsrapport 2015*, vedlegg 2 Overordnet risikovurdering 2016–17.

6 Finansdepartementets oppfølging av arbeidet med å fastsette skatt for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge

Styringsdialogen mellom Finansdepartementet og Skattedirektoratet tar utgangspunkt i departementets årlige budsjettproposisjon, departementets årlige tildelingsbrev, direktoratets halvårs- og årsrapport og departementets referater fra rapportmøter og faste møter.

Finansdepartementet opplyser at styringen av skatteetaten i hovedsak retter seg mot overordnet nivå.⁴⁸ Finansdepartementet har ikke fastsatt egne delmål eller styringsparametere for skatteetatens arbeid med beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende som har midlertidig opphold i Norge. Departementet følger i begrenset grad opp hvordan skatteetaten arbeider opp mot spesifikke skattytergrupper, og har som målsetning at det skal være få, enkle og tydelige mål for skatteetatens arbeid. Etaten har, innenfor rammen av Stortingets vedtak og forutsetninger og de årlige tildelingsbrevene, betydelig frihet med hensyn til hvordan den disponerer ressursene sine, og hvilke virkemidler den bruker i arbeidet med å løse oppgavene sine.

Departementets utgangspunkt er at skatteetaten står nærmest til å vurdere ressursbruk og virkemidler i kontrollene basert på risiko og vesentlighet. Dette er i tråd med de generelle prinsippene for mål- og resultatstyring i staten, men er også et uttrykk for tillit og åpenhet i styringsdialogen mellom Finansdepartementet og skatteetaten. Departementet vurderer likevel enkeltområder løpende, og da særlig områder hvor det er indikasjoner på at det er svakheter, feil og mangler. Skattedirektoratet opplyser i intervju at Finansdepartementet har bedt om mer styring på effekter. Dette kan gi mer måling av ressursbruk mot resultater. Hittil har ikke Skattedirektoratet utarbeidet særskilte ressursanalyser for utenlandsområdet eller effektivitetsanalyser av provenytap eller produktivitet for dette området. Departementet opplyser at dette er et ledd i en langsiktig utvikling av styringsparameterne for skatteetaten og ikke kan forstås som et krav om at etaten skal gjennomføre ressurs- og effektivitetsanalyser på alle områder av sin virksomhet.

Finansdepartementet er enig med Skattedirektoratet i at risikoen på dette området er over akseptabel risikotoleranse. Ifølge departementet vurderer Skattedirektoratet generelt etterlevelsene for registrering og beskatning av skattyterne i SFU-manntallet og næringsdrivende som lav. Departementet har i styringsdialogen med skatteetaten eksplisitt lagt til grunn at etaten iverksetter målrettede tiltak for å redusere risikoen til et akseptabelt nivå. Departementet er fornøyd med at etaten har gjennomført en rekke tiltak for å bedre tilstanden på området. Departementet er i dialog med Skattedirektoratet om det er hensiktsmessig å etablere tydeligere formulert toleranse for feil på flere av etatens områder.

Ifølge Finansdepartementet er det i de senere års tildelingsbrev forutsatt at skatteetaten iverksetter risikoreduserende tiltak på området. Skatteetatens overordnede risikovurderinger for henholdsvis 2015–2016 og 2016–2017 gir ifølge departementet en oversikt over konkrete tiltak som er iverksatt og som planlegges iverksatt. Departementet understreker at disse konkrete tiltakene inngår i departementets styringsdialog med skatteetaten.

48) Informasjonen i dette kapitlet er basert på brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen 29. oktober 2015 og 11. februar 2016, med unntak av når det er opplyst i teksten at andre kilder er brukt.

Finansdepartementet presiserer at det er gjennomført en rekke konkrete tiltak med relevans for utenlandske skattytere som har vært tema i styringsdialogen med skatteetaten. Departementet framhever her arbeidet med å følge opp regjeringens strategi mot arbeidskriminalitet, etablering av nye servicesentra for utenlandske arbeidstakere, etablering av et forbedret kontraktsregister ved SFU og etablering av ny løsning for informasjonsutveksling med Utlendingsdirektoratet. Departementet viser også til modernisering av forskuddssystemet (SOFUS) og folkeregisteret.

For å kunne ligne utenlandske skattytere på midlertidig opphold i landet korrekt, er det ifølge Finansdepartementet, avgjørende at arbeidsgiver og andre oppgavegivere innberetter riktige opplysninger, og at skattyteren selv gir relevante opplysninger om oppholdstid i Norge, sivilstand, fradrag, mv. Den enkelte skattyter har selv ansvar for å gi de opplysningene som skal til for å sikre at grunnlaget for ligningen blir riktig.

Finansdepartementet mener at det er nødvendig å bedre kvaliteten på personopplysninger for personer med D-nummer. Ifølge Finansdepartementet skal Skattedirektoratet arbeide videre med to tiltak som på sikt vil gi bedre kontroll og oversikt over D-nummerbasen. Det første tiltaket går ut på å identifisere D-nummer som ikke er i bruk, og å merke disse som inaktive. Det andre tiltaket innebærer å innføre en tidsbegrensning på fem år for alle tildelte D-nummer fra et gitt tidspunkt. Tiltakene vil ifølge departementet redusere den aktive D-nummerbasen betydelig, gjøre den mer håndterbar og forbedre kvaliteten på opplysningene.

Det har vært en dialog mellom Finansdepartementet og Skattedirektoratet om en forenklet skattlegging av utlendinger med korttidsopphold i Norge siden 2008.⁴⁹ Av Finansdepartementets tildelingsbrev til skatteetaten for 2013, 2014 og 2015 står det at departementet arbeider kontinuerlig med å videreutvikle skatte- og avgiftsregelverket. Selv om forslag om forenklet beskatning for denne gruppen ikke er omtalt i tildelingsbrev, er dette en av sakene som er til behandling hos departementet. Finansdepartementet opplyser at det er nedsatt en arbeidsgruppe med medlemmer fra departementet og Skattedirektoratet som skal utrede en eventuell innføring av mulige enklere skatte-, innkreivings- og fastsettingsregler for utenlandske arbeidstakere på kortvarige arbeidsopphold i Norge. Arbeidet startet opp i januar 2014, og arbeidsgruppens rapport skulle etter planen være ferdigstilt ved utgangen av 2014. Finansdepartementet opplyser blant annet i e-post 19. desember 2014 og 19. august 2015 at arbeidet er forsinket.

49) Referat fra kontaktmøte mellom Skattedirektoratet og Finansdepartementet 28. februar 2013.

7 Vurderinger

7.1 Det er mange feil i ligningsfastsettelsen for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende

Riktig skatt fastsatt til rett tid er et hovedmål for skatteetaten, jf. budsjettproposisjonene for Finansdepartementet for perioden 2013–2015. Samtidig er det et grunnleggende styringsprinsipp at ressursbruken skal være effektiv, jf. økonomireglementet § 14.

Siden utvidelsen av EØS-området i 2004 har det vært en økt tilstrømming av utenlandsk arbeidskraft til Norge. Mange av dem som kommer, er i landet på midlertidig basis. Personer som ikke har til hensikt å oppholde seg lenger enn seks måneder i Norge, får tildelt et D-nummer. I 2014 var det ca. 260 000 personer med D-nummer i skattemanntallet. De siste årene har det årlig blitt rekvirert om lag 100 000 nye D-nummer.

Utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge lignes enten i skatteregionene eller ved skatteetatens spesialkontor, Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU). I skatteetatens ligningskontroller settes det hvert år maskinelle (obligatoriske) kontrollparametere som alle selvangivelser blir kontrollert mot. Gjennom disse kontrollene arbeider skatteetaten for å sikre mest mulig riktig ligning også av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge.

Enkelte kjennetegn ved denne skattytergruppen, som kulturforskjeller, språkferdigheter, kort oppholdstid og dårligere kjennskap til det norske skattesystemet, gjør skatteetatens arbeid overfor disse mer omfattende og sammensatt enn overfor fastboende skattytere.

Utenlandske skattytere med D-nummer blir oftere valgt ut til kontroll, og ligningskontrollene gir oftere utslag enn for øvrige skattytere. For inntektsåret 2014 hadde 34 prosent av skattyterne med D-nummer minst ett kontrollutslag, mens andelen blant alle skattyterne var 14 prosent. De obligatoriske ligningskontrollene er derfor spesielt viktige for skattytere med D-nummer, fordi disse kontrollene bidrar til riktigere og for mange av skattyterne lavere fastsatt skatt.

Det er betydelig flere endringssaker blant skattytere med D-nummer enn blant øvrige skattytere. Skatteetaten har i tilknytning til sitt hovedmål om riktig skatt til rett tid som målkrav at minst 98 prosent av alle skatteoppgjørene skal være uten endring. Dette målet nås. For inntektsårene 2012 og 2013 var henholdsvis 93,1 og 95,7 prosent av skatteoppgjørene for skattytere med D-nummer uten endring. Tilsvarende tall for skattytere som lignes ved SFU, var henholdsvis 90 og 91,4 prosent. Resultatene for skattytere med D-nummer er derfor både for 2012 og 2013 svakere enn for øvrige skattytere.

Til tross for skatteetatens innsats viser undersøkelsen at det er mange feil i ligningsfastsettelsen for utenlandske skattytere på midlertidig opphold. Skatteetaten har ofte ikke tilstrekkelig med opplysninger om utenlandske skattytere for å kunne fastsette

riktig skatt. Skatteregionene gjennomfører derfor i stor grad kompenserende tiltak som ekstra ligningskontroller og endringssaker etter skatteoppgjøret.

Det store antallet ligningskontroller og endringssaker fører til at ressursbruken for å ligne personer med D-nummer er relativt høy. Skatteetatens ikt-systemer er også mindre tilpasset utenlandske skattytere, og det fører til mer manuelt arbeid med ligningen av denne gruppen. SFU har et spesielt ressurskrevende arbeid med å bygge opp sitt eget skattemanntall hvert år, og de manuelle registreringene det krever.

Mange utenlandske næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, leverer ikke selvangivelse, noe som gir skatteetaten merarbeid med skjønnsligninger og etterfølgende klagesaker. Dersom det heller ikke finnes opplysninger fra banker eller Valutaregisteret, er det i mange tilfeller umulig for skatteetaten å vite om disse personene har reist fra landet eller arbeider svart. Denne situasjonen er uheldig fordi den både gir provenytap og virker konkurransevridende for næringsdrivende som driver lovlig og etterlever regelverket på skatteområdet.

7.2 Komplisert regelverk fører i mange tilfeller til feil i ligningsfastsettelsen

Vignettundersøkelsen, der like saker ble sendt til 19 skattekontorer for vurdering og ligningsbehandling, viser at regelverket på noen sentrale områder er komplisert for saksbehandlere i skatteetaten. Sakene hadde ulik vanskelighetsgrad, og svarene varierte betydelig der det var flere momenter som måtte vurderes separat og samlet. Det gjaldt spørsmål om skatteplikt, fradragsmuligheter og fradragssatser for pendlerutgifter samt krav til dokumentasjon. At forskjellige enheter behandler like saker ulikt, kan blant annet føre til at skattyterne blir utsatt for forskjellsbehandling, får for høy utlignet skatt, og møter ulike krav til hva slags dokumentasjon de må levere til skatteetaten.

Undersøkelsen viser at skatteregionene ønsker forenklet beskatning for deler av gruppen av utenlandske skattytere, og at enkelte av skatteregionene allerede i 2008 tok opp dette temaet med Skattedirektoratet. Finansdepartementet har i januar 2014 nedsatt en arbeidsgruppe som skal utrede en eventuell innføring av mulige enklere skatte-, innkreivings- og fastsettelsesregler for utenlandske arbeidstakere på kortvarige arbeidsopphold i Norge. Arbeidsgruppens rapport har blitt utsatt flere ganger. Departementet framhever likevel at en slik skatteordning ikke vil løse alle utfordringene som skatteetaten har med utenlandske skattytere.

Undersøkelsen viser at utenlandske skattytere i liten grad krever standardfradrag. Samtlige skatteregioner uttrykker også et ønske om at standardfradraget automatisk blir ført opp i selvangivelsen når dette er krevd på forskuddsstadiet. Dersom mange skattytere med rett til standardfradrag ikke krever dette fradraget, kan det ifølge departementet tyde på at det er for lite kunnskap om det og at skatteetaten bør informere bedre om vilkårene for å kreve dette fradraget. Det er uheldig dersom mange utenlandske skattytere ikke benytter fradraget fordi de ikke er kjent med eller ikke har forstått vilkårene for å kreve det.

Ifølge Finansdepartementets budsjettproposisjoner for perioden 2013–2016 er ett av hovedmålene for skatteetaten å gi brukerne god service. Skatteetaten skal legge stor vekt på å yte god service og gi god informasjon til de skattepliktige, blant annet for å sikre høy tillit til skattesystemet og skatteetaten.

Undersøkelsen viser at disse skattyterne har et stort behov for informasjon, og langt oftere tar kontakt med skatteetaten ved personlig frammøte enn deres andel av befolkningen tilsier. Det er usikkert om skatteetaten dekker dette behovet godt nok. Skatteetaten har ikke gjennomført noen brukerundersøkelse blant utenlandske skattytere for å få kunnskap om hvordan informasjons- og veiledningstiltakene virker. Det vurderes likevel som positivt at skatteetaten har iverksatt flere tiltak for å gi denne gruppen skattytere bedre informasjon og veiledning.

7.3 Kvaliteten på D-nummerbasen i folkeregisteret er ikke god nok

7.3.1 Det er usikkert hvor mange av personene med D-nummer i skattemanntallet som har en aktiv tilknytning til Norge

Ifølge Finansdepartementets budsjettproposisjoner for årene 2013–2015 har det stor betydning for en rekke sentrale samfunnsfunksjoner å ha et oppdatert folkeregister. Folkeregisteret er et sentralt register for samhandling mellom norske myndigheter og virksomheter. Hovedregelen i § 4-1 i *forskrift om folkeregistrering* er at personer som oppholder seg i norske kommuner i minst seks måneder, skal regnes som bosatt i Norge og tildeles et fødselsnummer.

Antall utenlandske skattytere med D-nummer har økt betydelig gjennom en årrekke. Et D-nummer som har blitt tildelt en person, vil aldri bli slettet, men nummerets status kan bli endret til utgått. Til sammen er det tildelt ca. 1,8 mill. D-nummer. Når det oppdages at en person med D-nummer er kvalifisert for fødselsnummer, skal skattyteren, ifølge Skattedirektoratet, regnes som innvandret og tildeles fødselsnummer. Undersøkelsen viser at det skjer bare i begrenset grad.

Finansdepartementet opplyser at det hefter usikkerhet ved hvor stor andel av personene med D-nummer som faktisk har en aktiv tilknytning til Norge. Det er også ofte vanskelig for skatteetaten å komme i kontakt med personer med D-nummer på grunn av at det er dårlig kvalitet på adresseopplysninger i D-nummerbasen. Av de om lag 270 000 personene som sto i skattemanntallet med D-nummer i inntektsåret 2012, hadde vel 130 000 fortsatt D-nummer i inntektsåret 2014. Dette er ikke i tråd med intensjonene for bruk av D-nummer. Konsekvensen av at det er slik, er at myndighetene ikke har god oversikt over hvilken tilknytning personene i skattemanntallet har til Norge.

Skattedirektoratet vurderer kvaliteten på D-nummerbasen per 2015 som varierende, men opplyser at det er færre personer med D-nummer i skattemanntallet uten ligningsdata for inntektsåret 2015 enn det har vært tidligere. Departementet framhever imidlertid at kvaliteten på personopplysninger for personer med D-nummer må bli bedre.

Per 2015 varierer det hvordan skatteregionene praktiserer og prioriterer rydding i D-nummerbasen. Tre av fem skatteregioner har ikke prioritert å rydde i sine D-nummer. I én av de to regionene som har ryddet, ble skattemanntallet for inntektsåret 2014 redusert med 20 000 D-nummer. Det viser at det er mulig å redusere antall D-nummer i skattemanntallene, og på den måten effektivisere ligningsarbeidet.

7.3.2 Det er svakheter ved ID-kontrollen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende

Undersøkelsen viser at det er en risiko for at utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold får tildelt D-nummer og fødselsnummer på feil grunnlag. Skatteetaten har innført ID-kontroll med frammøte for utlendinger som skal arbeide i Norge. Mange av dem som skattlegges ved SFU, møter imidlertid ikke til ID-kontroll. Per juni 2015 hadde 41,3 prosent av SFU-skattyterne som arbeider på land, ikke møtt til ID-kontroll. Finansdepartementet mener at selv om det tas i betraktning at det er krevende å få denne gruppen skattytere til å møte opp til ID-kontroll, er andelen som ikke møter, for høy. Finansdepartementet peker i brev 11. februar 2016 på at det ikke er realistisk at enhver person med et kort arbeidsforhold eller oppdrag i Norge vil kunne møte til ID-kontroll.

Når andre etater som NAV, Utlendingsdirektoratet og Brønnøysundregistrene skal utstede legitimasjonsdokumenter, bruker de personopplysninger fra folkeregisteret. Følgelig er det vanskelig å avdekke om en identitet er falsk eller fiktiv når den først er registrert i folkeregisteret. Utenlandske næringsdrivende kan unngå ID-kontroll med personlig frammøte ved å få rekvirert D-nummer fra Brønnøysundregistrene. For noen er dette en enkel måte å skaffe seg D-nummer på uten reell ID-kontroll. Dette kan for eksempel være en måte for kriminelle å skaffe seg ulike oppdrag for det offentlige på, eller på annen måte forsøke å misbruke offentlige ordninger og systemer.

Utenlandske næringsdrivende med D-nummer som tar oppdrag for private, unngår også SFUs rapporteringsplikt. Skatteetaten er avhengig av at utenlandske næringsdrivende som ikke er rapporteringspliktige, selv tar kontakt med etaten for å få fastsatt riktig skatt. Undersøkelsen viser imidlertid at de i liten grad tar kontakt, og at dette derfor er et svakt punkt i systemet.

To skatteregioner opplyser at arbeidstakere som er på korte opphold i landet, av enkelte banker har blitt nektet å opprette bankkonto fordi bankene ikke kan gjenbruke skatteetatens ID-kontroll. Det fører i neste omgang til at skatteetaten mangler grunnlagsdata, og at det blir vanskelig for disse skattyterne å betale restskatt eller motta skatt til gode fra skatteoppkreverne.

7.4 Finansdepartementet har ikke lagt godt nok til rette for å oppnå riktig beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge

Skattedirektoratet vurderer beskatningen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge, som et område med høy risiko for skatteetaten. Finansdepartementet deler Skattedirektoratets vurdering av at risikoen på dette området er over det som er akseptabelt. Gruppen omfatter et betydelig antall skattytere, og undersøkelsen viser at disse i mange tilfeller ikke får fastsatt riktig skatt til rett tid.

Gjennom ligningskontrollen gjøres det store endringer av beløp i ligningene til denne gruppen skattytere. Det er også flere endringer *etter* skatteoppgjøret for disse skattyterne enn for skattytere som er fast bosatt i Norge. Blant annet ut fra Finansdepartementets og Skattedirektoratets egne risikovurderinger og områdets vesentlighet vurderes det som kritikkverdig at Finansdepartementets oppfølging ikke har lagt godt nok til rette for å oppnå riktig beskatning av disse skattyterne.

Skatteetaten har i løpet av de siste årene utarbeidet flere rapporter om ulike deler av utenlandsområdet, og ifølge Skattedirektoratet er området tilstrekkelig utredet. Skattedirektoratet har likevel ikke utarbeidet særskilte ressursanalyser eller effektivitetsanalyser som belyser eventuelle provenytap eller lav produktivitet for utenlandsområdet. Følgelig mangler både departementet og direktoratet relevant styringsinformasjon på et område der de selv anser risikoen som høy.

Utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende er i tillegg til de ordinære skattereglene også omfattet av egne skatteregler. Det gjelder sentrale forhold som skatteplikt, ulike inntektsfradrag, 12-delsregler og skatteavtaler. Ifølge skatteregionene og Skattedirektoratet kan regelverket være komplekst både for skatteetaten og skattyterne. Finansdepartementet er kjent med at denne skattytergruppen oppfatter regelverket som komplekst og vanskelig, men understreker at det i utgangspunktet er en fordel at regelverket på området i det vesentlige kan beholdes uten store endringer over tid. Det er i denne sammenhengen vist til at Norges EØS-forpliktelser gir begrenset handlingsrom for regelverksendringer. Selv om utfordringene med regelverket over lang tid har vært kjent for både direktoratet og departementet, har det vært lite utvikling av regelverket på området for å oppnå en mer korrekt og effektiv ligningsbehandling.

Finansdepartementet opplyser at skatteetaten per 2015 ikke har spesifikke kontroller av utenlandske næringsdrivende under ligningsbehandlingen, men at disse omfattes av tilsvarende kontroller som av norske næringsdrivende og utenlandske lønsmottakere. Tall for inntektsårene 2012–2014 viser at utenlandske næringsdrivende har høyest antall kontrollutslag, høyest endringsandel og høyest avdekkingsbeløp per person, og dessuten er de som i størst grad blir ilagt tilleggsskatt. For eksempel var det blant alle med D-nummer som ble ilagt tilleggsskatt i 2014, 15 ganger flere næringsdrivende enn arbeidstakere. Utenlandske næringsdrivende fikk i 2014 gjennom ligningskontrollene i gjennomsnitt økt inntekten med over kr 200 000.

I lys av myndighetenes satsning mot arbeidslivskriminalitet kan det synes som om skatteetaten har for svak kontrollinnsats overfor utenlandske næringsdrivende. Det vises også i denne sammenheng til at det i flere av skatteregionene innenfor bransjer med mye utenlandsk arbeidskraft er begrenset innsats rettet mot personer som opptrer som næringsdrivende mens de i realiteten er arbeidstakere.

8 Referanseliste

Stortingsdokumenter

Stortingsproposisjoner og stortingsmeldinger

- Meld. St. 29 (2010–2011) *Felles ansvar for eit godt og anstendig arbeidsliv. Arbeidsforhold, arbeidsmiljø og sikkerheit.*
- Prop. 1 S (2012–2013) *Finansdepartementet.*
- Prop. 1 S (2013–2014) *Finansdepartementet.*
- Prop. 1 S (2014–2015) *Finansdepartementet.*
- Prop. 1 S (2015–2016) *Finansdepartementet.*

Innstillinger til Stortinget

- Innst. 5 S (2012–2013) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen.*
- Innst. 5 S (2013–2014) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen.*
- Innst. 5 S (2014–2015) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen.*

Lover, forskrifter og reglementer

- *Lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav av 17. juni 2005 nr. 67.*
- *Lov om folkeregistrering av 16. januar 1970 nr. 1.*
- *Lov om folketrygd av 28. februar 1997 nr. 19.*
- *Lov om ligningsforvaltning av 13. juni 1980 nr. 24.*
- *Lov om skatt av formue og inntekt av 26. mars 1999 nr. 14.*
- *Forskrift om folkeregistrering av 9. november 2007 nr. 1268.*
- *Bevilgningsreglementet vedtatt av Stortinget 26. mai 2005.*
- *Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten fastsatt 12. desember 2003 med endringer senest 13. september 2013.*

Intervjuer

Det er gjennomført intervjuer med følgende aktører:

- Skatt Midt-Norge 17. juni 2015.
- Skatt nord 18. juni 2015.
- Skatt sør 22. juni 2015.
- Skatt vest 30. juni 2015.
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker 27. august 2015.
- Skatt øst 10. september 2015.
- Skattedirektoratet 22. september 2015.

Brev og e-post

- E-post med vedlegg med strategisk initiativpakke fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen 27. oktober 2014.
- E-post fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen 19. desember 2014.
- E-post med tall fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen 17. april 2015 vedlagt notat datert 9. april 2015.
- E-post fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen 9. juni 2015.
- E-post med tall fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen 9. juni 2015.
- E-post fra Skatt vest til Riksrevisjonen 3. august 2015.
- E-post fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen 19. august 2015.
- E-post fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen 1. oktober 2015.
- E-post fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen 19. oktober 2015.
- Brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen 29. oktober 2015.
- E-post fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen 23. november 2015.

- E-post fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen 2. desember 2015.
- Brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen 11. februar 2016.

Internett-sider

- Skatteetaten (2012): *Nye rutiner for ID-kontroll av utenlandske arbeidstakere*. <http://www.hel.no/ipub/media/prosjekt/fot/id-kontroll_oppdatert_mosj.28.3..pdf> [Presentasjon 28. mars 2012]
- Skatteetaten: *Informasjon til utenlandske arbeidstakere: Standardfradrag*. <<http://www.skatteetaten.no/no/Person/Selvangivelse/tema-og-fradrag/Utenlandsk-arbeidstaker/Standardfradrag/Informasjon-til-utenlandske-arbeidstakere-Standard-fradrag/>> [Hentedato 13. november 2015]
- Skatteetaten: *Enhetsregisteret og Foretaksregisteret*. <<http://www.skatteetaten.no/no/Om-skatteetaten/Statistikk-og-analyse/En-oversikt-over-datainnhold/Enhetsregisteret-og-Foretaksregisteret/Enhetsregisteret-og-Foretaksregisteret/>> [Hentedato 13. november 2015]

Tildelingsbrev

- Tildelingsbrev fra Finansdepartementet til Skattedirektoratet 2012–2015.

Rapporter og dokumenter fra Skatteetaten

- Skattedirektoratet (2011) *R11-14 D-nummerordningen – en overordnet vurdering*.
- Skattedirektoratet (2012) *Brukerveiledning, Sentralt skattemannntall*.
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker (2013) Årsrapport 2012.
- Skatt sør (2013) *Samspill mellom Skatt sør (SKS) og Skatteoppkreverne (SKO). Delrapport nr. 2 Utenlandske arbeidstakere*.
- Skatt sør (2013) *Samspill mellom Skatt sør (SKS) og Skatteoppkreverne (SKO). Delrapport nr. 3 Adresser og returpost – adresser på skattyter med D-nr*.
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker (2014) *Miniguide for utenlandske næringsdrivende, arbeidstakere og deres oppdragsgivere ved oppdrag i Norge eller på norsk kontinentalsokkel*.
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker (2014) Årsrapport 2013.
- Skattedirektoratet (2014) *Halvårsrapport 2014*.
- Skattedirektoratet (2014) *Rutine Hvor skal skattyter tas opp – SFU eller ordinært skattekontor*.
- Skattedirektoratet (2014) Årsrapport for Skatteetatens virksomhet 2013.
- Skattedirektoratets internrevisjon (2014) *Skriflig kommunikasjon med utenlandske skattytere*.
- *Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2014*.
- Skatt vest (2014) *SFU, SU og forholdet til regionenes oppgaver på utenlandsområdet – Fase 1 – Kartlegging*.
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker (2015) *Rapportering fra SFU 2014*.
- Skattedirektoratet (2015) *Halvårsrapport 2015*.
- Skattedirektoratet (2015) *Lignings-ABC*.
- Skattedirektoratet (2015) *Rapport for: "SFU-Arbeidsgruppe Mannntall"*.
- Skattedirektoratet (2015) Årsrapport for Skatteetatens virksomhet 2014.
- *Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2015*.
- Skatt vest (2015) *Evalueringsrapport fokusoppgave kommunikasjon utland, deloppgave 1 kompetansemiljø*.

Rapporter, utredninger og evalueringer

- Arbeidstilsynet, Kriminalomsorgen, Kripas, Mattilsynet, NAV, Politiets utlendingsenhet, Skatteetaten, Tollvesenet, Utlendingsdirektoratet og Økokrim (2014) *Arbeidsmarkeds kriminalitet i Norge, situasjonsbeskrivelse 2014*.
- Strand, Børge (1996) *D-nummerpopulasjonen*. SSB-rapport 96/39.

Andre kilder

- Dokument 1 (2013–2014) *Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2012.*
- Finansdepartementet (2013) *Referat fra kontaktmøte mellom Skattedirektoratet og Finansdepartementet*, 28. februar 2013.
- Graver, Hans Petter (2002) *Alminnelig forvaltningsrett*, 2. utgave. Oslo: Universitetsforlaget.
- Statistisk sentralbyrå (2015) Data hentet inn 25. juni 2015.

Vedlegg: Vignettundersøkelsen

Vignett 1

Janusz fra Polen har henvendt seg til det lokale skattekontoret for å få skattekort. Han fremlegger signert arbeidskontrakt fra norsk arbeidsgiver, som viser at han har jobb i full stilling som truckfører på bedriftens lager i tre måneder. Janusz forklarer til skattekontoret at han har permisjon fra sin polske arbeidsgiver, men at han skal returnere til Polen og fortsette dette arbeidsforholdet når det midlertidige arbeidsforholdet i Norge er over. Han har med seg en skriftlig bekreftelse fra sin arbeidsgiver i Polen om at hans arbeidsforhold hos denne fremdeles består. Janusz forklarer at han har søkt lokale trygdemyndigheter i Polen om A1 skjema, men forgjeves. Ifølge Janusz har han fått opplyst at de ikke utsteder dette. Janusz mener selv at han uansett er trygdet i Polen og at han skal ha et skattekort i Norge uten norsk trygdeavgift.

Skal Janusz ha et skattekort med eller uten norsk trygdeavgift? Begrunn svaret.

Oppsummering av svarene

Til sammen er det elleve enheter som har besvart spørsmålet i vignett 1. Alle disse enhetene har konkludert med at skattyteren vil få et skattekort med norsk trygdeavgift så lenge vedkommende ikke kan dokumentere medlemskap i polsk trygdeordning med blankett E101/A1.

Vignett 2

Mads fra Danmark har jobbet som innleid arbeidstaker i Norge i 40 dager i løpet av 2014. Han har fått lønnen utbetalt i Danmark fra sin danske arbeidsgiver. Lønnen er innrapportert til Skatt vest, Skatteoppkrever utland. Mads har kone hjemme i Danmark. Kona har egen lønnsinntekt for 2014 i Danmark på kr 37 000,-. Mads opplyser at han under arbeidsoppholdet i Norge har bodd i brakke som den norske innleiebedriften har stilt til disposisjon. På brakka er det et felles oppholdsrom, men verken kjøkken eller kjøleskap for oppbevaring av mat. Mads og kollegaene har likevel ordnet seg selv med frokost på brakka. Lunsj og middag har de spist på en lokal kafé. Alle måltider har de betalt selv. Arbeidsgiveren har imidlertid betalt besøksreiser til hjemmet fem ganger i løpet av arbeidsoppholdet.

Mads kontakter skatteetaten og spør om han kan kreve fradrag for kostutgiftene han har hatt under arbeidsoppholdet i Norge og i tilfelle om det gjelder en særskilt fradragssats eller om han må dokumentere kostnadene. Han spør også om hvor mange 12-deler han skal ha fradrag med, og om han skal lignes i klasse 1 eller 2. Til slutt spør han hvilken dokumentasjon skattekontoret eventuelt trenger fra ham.

Hvordan skal disse problemstillingene behandles skattemessig? Begrunn svarene.

Oppsummering av svarene

14 enheter besvarte vignett 2. Av disse har alle svart at skattyteren kan kreve fradrag for kostutgiftene. Samtlige har oppgitt at standardsats kan benyttes, men når det gjelder beløp og krav til dokumentasjon, varierer svarene mellom enhetene. Halvparten av enhetene har svart at satsen som vil bli brukt i dette tilfellet, er kr 300. Av de øvrige enhetene er det seks som har svart at fradragssatsen som er aktuell for denne skattyteren, er kr 195. I tillegg er det én enhet som ikke har spesifisert hvilken

av de to satsene skattyteren kan kreve. Når det gjelder dokumentasjon, har én enhet opplyst at denne må sendes inn. Tre enheter svarte at dokumentasjon må kunne framvises på forespørsel fra skatteetaten, mens fire mente at skattyteren ikke trenger å dokumentere utgiftene. Seks enheter har ikke nevnt noe om dokumentasjon.

Ti enheter har opplyst om muligheten for å benytte faktiske kostnader i stedet for sats, og seks av disse mente at dokumentasjon på utgiftene må sendes inn, mens to svarte at slik dokumentasjon må kunne framskaffes på forespørsel. To enheter nevnte ingenting om dokumentasjon. Videre har fem enheter opplyst at skattyteren alternativt kan benytte standardfradraget på 10 prosent.

På spørsmålet om 12-deler er det 12 av enhetene som har svart at skattyteren har krav på 2/12. Av de to øvrige enhetene er det én som ikke har svart på dette spørsmålet, mens den andre kun har gjort rede for de relevante reglene.

Alle de 14 enhetene har svart at skattyteren kan bli lignet i klasse 2. Når det gjelder krav til dokumentasjon fra skattyter, er det ni enheter som har opplyst at skattyteren må sende inn dokumentasjon i form av vigselsattest, bostedsbekreftelse og bekreftelse på ektefellens inntekt. I tillegg er det én enhet som bare har opplyst at det er dokumentasjon på ektefellens inntekt som må sendes inn. Tre av enhetene har oppgitt at skattyteren ikke må sende inn dokumentasjon for de tre nevnte forholdene i første omgang, men at slik dokumentasjon må kunne framvises på forespørsel fra skatteetaten. Den siste enheten har svart at klasse 2 kan gis fordi ektefellens inntekt er tilstrekkelig lav, men har ikke svart noe om dokumentasjon.

Vignett 3

Jonas på 24 år fra Ørebro i Sverige, er ansatt i et svensk entreprenørselskap i Göteborg. Jonas bor sammen med sin samboer i en leid hybel på 28 m². Samboeren har ett barn, Jonas har ingen. De har vært samboere i 4,5 år. Arbeidsgiver har nettopp fått et oppdrag i Norge hvor de skal bygge om tre restauranter i en restaurantkjede i Oslo. Ifølge kontrakten med oppdragsgiver, skal oppdraget være utført i løpet av ti måneder. Det svenske selskapet har selv med seg alt nødvendig verktøy og utstyr for jobben og alle arbeidstakerne som trengs for oppdraget. Jonas har aldri tidligere jobbet i Norge. Jonas skal delta på prosjektet i hele kontraktperioden, men skal bare jobbe annenhver uke. Han jobber da fra mandag til og med torsdag. Han jobber inn fredagen og reiser derfor hjem til Sverige på torsdag kveld. Søndag kveld uken etter returnerer han til Oslo, hvor han bor i brakke som han deler med kollegaene. Brakka har kokemuligheter.

- a) *Før han starter, kontakter han skatteetaten og spør om han skal skatte til Norge av lønnsinntekten fra sin svenske arbeidsgiver mens han jobber her. Begrunn svaret.*
- b) *Det viser seg etter hvert at arbeidsoppdraget blir forsinket med tre måneder. Jonas skal fremdeles jobbe på prosjektet til det er ferdig. Han henvender seg til skatteetaten og spør om dette har noen betydning for hans skattemessige situasjon. Han lurte også på om han i så fall kan trekke fra pendlerkostnader under arbeidsoppholdet her og i tilfelle hvilke. Begrunn svaret.*

Oppsummering av svarene

Blant de ni enhetene som har besvart spørsmål a) i vignett 3, er det sju som mener at skattyteren ikke er skattepliktig til Norge for den lønnen han opptjener til Norge i

dette tilfellet. Alle disse har brukt argumentet om at entreprenørselskapet ikke anses å ha etablert fast driftssted i Norge gitt oppdragets varighet. Seks av de aktuelle enhetene har også framhevet at skattyters arbeidsopphold er under 183 dager. To av enhetene har derimot svart at skattyteren vil være skattepliktig til Norge for lønnsinntekten fra arbeidsgiver mens han jobber i Norge. De to sistnevnte enhetene har ikke omtalt temaet fast driftssted, men kun lengden på skattyterens opphold.

Spørsmål b) er todelt.

i) Betydningen for skattyters skattemessige situasjon

Åtte enheter besvarte dette spørsmålet. I tillegg er det én enhet som har tatt ulike forutsetninger som ikke fører til et konkluderende svar om hvorvidt det er fast driftssted eller ikke.

Med bakgrunn i den nye opplysningen om at arbeidsoppholdet blir forlenget med 3 måneder, fra 10 til 13, er det seks enheter som har svart at han vil bli skattepliktig til Norge for all lønnsinntekt som han opptjener i Norge, fordi forsinkelsen medfører at det svenske selskapet vil få fast driftssted i Norge. De øvrige to enhetene har svart at han fortsatt ikke vil være skattepliktig til Norge.

ii) Fradrag for pendlerkostnader

Til sammen er det ti enheter som har besvart denne delen av spørsmålet. Én av disse enhetene har svart "ikke skattepliktig til Norge" på b) i) og dermed at skattyteren ikke kan kreve fradrag for merkostnader i Norge.

Blant de øvrige ni enhetene er det åtte som har svart at skattyteren har krav på fradrag for pendlerutgifter siden han er skattepliktig for inntekten han har opptjent i Norge. Den siste enheten har svart at dette er avhengig av hvor vedkommende har den overveiende døgnhvilen.

Av de resterende åtte enhetene har samtlige opplyst at skattyteren kan få fradrag for kostutgifter. Fire enheter har oppgitt at det alternativt kan brukes faktiske utgifter. To enheter har oppgitt at dette må dokumenteres med kvitteringer, mens to enheter har opplyst at utgiftene må kunne dokumenteres på forespørsel fra skatteetaten. Når det gjelder fradrag for reiseutgifter, har alle de åtte enhetene nevnt den muligheten. To av disse har presisert at dokumentasjon må kunne framvises hvis skatteetaten ber om det. Videre er det seks enheter som har drøftet muligheten for fradrag for eventuelle utgifter til losji avhengig om skattyteren har dekket dette selv. To enheter har nevnt at utgiftene i så fall må kunne dokumenteres hvis skatteetaten etterspør slik dokumentasjon. Ut over dette er det tre enheter som har opplyst om standardfradraget på 10 prosent som kan benyttes i stedet for fradrag for pendlerkostnader.

Vignett 4

Anna fra Sverige jobber til daglig som overlege på Karolinska Sjukehuset i Sverige. Hun jobber mye turnus og har lange perioder med avspasering. I disse periodene har hun tatt arbeid som lege på forskjellige sykehus i Norge. I 2010 og 2011 hadde hun ca. kr 150 000,- per år i lønnsinntekt i Norge. Anna ble aldri spurt av arbeidsgiver i Norge om sin trygdemessige situasjon, og da hun søkte om skattekort fikk hun utstedt dette med norsk trygdeavgift.

I 2015 ble hun, etter å ha snakket med en kollega i Sverige, oppmerksom på at dette strengt tatt ikke var riktig. Kollegaen fortalte at Anna var trygdet i Sverige og at hun skulle ha levert blankett E101 (A1) til norsk arbeidsgiver og til skattekontoret.

Anna har nå i 2015 påklaget ligningen for inntektsårene 2010 og 2011 og anmodet om at ligningen for de respektive årene endres slik at hun får tilbakebetalt trygdeavgiften for disse årene. Vedlagt klagen ligger kopi av blankett A1 utstedt i januar 2015 for henholdsvis 2010 og 2011 fra svenske trygdemyndigheter.

Skal Anna få medhold i dette? Begrunn svaret.

Oppsummering av svarene

Totalt er det tolv enheter som har besvart spørsmålet i vignett 4. Elleve av de tolv har konkludert med at skattyteren får medhold i krav om endringssak. Sju av disse enhetene har i tillegg vist til at i de tilfeller der skattekontoret mottar A1/E101 som gjelder for 2011 og tidligere, skal disse alltid sendes NAV Internasjonalt for kontroll av utbetalte ytelser mv. Først når NAV bekrefter at unntak fra medlemskap i norsk trygd er uproblematisk, gjennomføres endringssak.

Det er én enhet som har kommet fram til at skattyteren ikke skal få medhold i endringssaken. Etter en helhetsvurdering har denne enheten kommet fram til at saken ikke bør tas opp til endring etter ligningsloven § 9-5 nr. 1. Enheten har vist til at ved vurderingen av om saken skal tas opp på eget initiativ, skal momentene i § 9-5 nr. 7 vurderes (spørsmålets betydning, skattyters forhold, sakens opplysning og den tid som har gått). Denne enheten mente blant annet at skattyters økonomiske stilling er god (siden hun er overlege), og at det må kunne forventes at en lege som delvis jobber i utlandet, må undersøke de skattemessige følgene av dette.

Vignett 5

Hallingdal Laftehytter AS har de siste årene hatt stadig økende oppdragsmengde og har slitt med å ansette tilstrekkelig antall kompetente bygningsarbeidere for montering av de solgte hyttene. Etter å ha kommet i kontakt med et arbeidsutleiefirma i Polen bestemmer de seg for å knytte til seg to arbeidslag fra Krakow. Hvert arbeidslag består av fire bygningsarbeidere, som alle er registrert som selvstendige næringsdrivende snekkere i Polen. Alle fremlegger dokumentasjon på dette fra polske myndigheter.

Det inngås oppdragsavtaler med snekkerne hvor det uttrykkelig presiseres at polakkene er selvstendige næringsdrivende. Disse registrerer virksomheten sin i Brønnøysund. Oppdragene blir ikke meldt inn til SFU på RF 1199 del 1.

I oppdragsavtalen mellom Hallingdal Laftehytter AS og snekkerne presiseres det at snekkerne arbeider for egen regning og risiko, og at de enkelte snekkerlagene har resultatansvar ved eventuelle feil, mangler og forsinkelser. Det avtales også at snekkerne selv skal holde nødvendig håndverktøy og at de får betalt en fast sum per hytte de monterer. Det avtales også at snekkerne ikke kan ta oppdrag for andre så lenge de har avtale med Hallingdal Laftehytter AS.

Da Hallingdal Laftehytter AS skulle bestille ID-kort (byggekort) for snekkerne, ble søknaden om dette avslått med begrunnelse at disse ikke var innmeldt i arbeidstakerregisteret. For likevel å få ID-kortene på plass, valgte Hallingdal Laftehytter AS å melde polakkene inn i AA-registeret. Etter å ha arbeidet noen uker gjennomfører

arbeidstilsynet en stedlig kontroll på byggeplassen med hjemmel i forskrift om allmengjøring av tariffavtaler på byggeplasser i Norge. De registrerer under tilsynet at polakkene både er ansett som selvstendige næringsdrivende og at de samtidig er innmeldt i AA-registeret som ansatte i Hallingdal Laftehytter AS. Arbeidstilsynet legger i utgangspunktet til grunn at polakkene må anses som ansatte på grunnlag av innmeldingen i AA-registeret og varsler selskapet om stansing av virksomheten inntil skattekontoret har tatt stilling til spørsmålet om næringsvirksomhet eller ikke.

Er de polske snekkerne å anse som selvstendig næringsdrivende eller ikke etter norske skatteregler? Begrunn svaret.

Oppsummering av svarene

Til sammen er det ni enheter som har besvart vignett 5. Åtte av dem har svart at de polske snekkerne er å anse som selvstendig næringsdrivende. Disse enhetenes svar gjør det klart at det i praksis vil være en helhetsvurdering av flere momenter som vil ligge til grunn i vurderingen, men at det som regel vil være avgjørende om de driver for egen regning og risiko. Det er én enhet (SFU) som har svart at de polske snekkerne ikke er å anse som selvstendig næringsdrivende etter norske skatteregler. Denne enheten har ikke knyttet argumentasjonen til de samme momentene som de øvrige åtte har gjort – det gjelder blant annet hvorvidt snekkerne driver for egen regning og risiko.

I forbindelse med intervju ble SFU bedt om å utdype svaret sitt på vignett 5. Riksrevisjonen hadde i forkant av møtet bedt SFU om å utdype svaret på vignett 5, der det skulle tas stilling til om flere arbeidere var selvstendig næringsdrivende eller arbeidstakere. SFU hadde i e-post av 22. juni 2015 svart til Riksrevisjonen at arbeiderne var arbeidstakere. I møte 27. august 2015 fikk imidlertid ikke Riksrevisjonen noen begrunnelse av svaret som var blitt sendt 22. juni d.å., men derimot et motsatt svar. I det nye svaret mente SFU at arbeiderne er selvstendig næringsdrivende, og ikke arbeidstakere. I sitt andre svar har SFU blant annet lagt vekt på at skattyterne skal utføre oppdraget for egen regning og risiko.

Vignett 6

Gøran fra Sverige har jobbet i Norge i en årrekke og er skattemessig bosatt i Norge etter skatteloven. Han er også skattemessig bosatt i Sverige etter svenske interne skatteregler. I henhold til Nordisk Skatteavtale er han bosatt i Sverige.

Gøran har nettopp vunnet en stor gevinst i Vikinglotto på SEK 10 millioner. Han kontakter skatteetaten og spør om han må betale skatt av dette i Norge. Begrunn svaret.

Oppsummering av svarene

Det er 15 enheter som har besvart denne vignetten. Alle de 15 enhetene har svart at gevinsten ikke er skattepliktig inntekt i Norge. Åtte av enhetene omtalte i tillegg betydningen av gevinsten for formuesskatt, som innebærer at skattyteren blir skattepliktig til Norge for alle deler av gevinsten som utgjør positiv formue ved årsskiftet.

◀ Bakgrunn og mål for undersøkelsen.
Funn og anbefalinger.



6 220 722 285 18 4 588 3 6 554 735 394 216 2 577 634 492



241 344

Trykk: 07 Media 2016

Riksrevisjonens undersøkelse av beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge

BAKGRUNN OG MÅL FOR UNDERSØKELSEN

Utvidelsen av EØS-området fra 2004 og høyere arbeidsledighet i Europa har økt tilstrømmingen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende. Skatteetatens arbeidsprosesser på skatte- og folkeregisterområdet har bakgrunn fra en tid med få utenlandske skattytere. Den store økningen i antall og de spesielle skattereglene og skatteavtalene som gjelder for denne gruppen, har gjort skattleggingen omfattende og ressurskrevende.

Målet med undersøkelsen har vært å vurdere skatteetatens innsats for å bidra til korrekt og effektiv fastsettelse av skatt fra utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold i Norge. Undersøkelsen omfatter inntektsårene 2012–2014.

Funn og anbefalinger

Det er mange feil i ligningsfastsettelsen for utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende

- Ved kontroll av ligningen for 2014 hadde 34 prosent av skattyterne med D-nummer minst ett kontrollutslag for mulig feil. Blant alle skattytere var andelen 14 prosent.
- Ligningen endres for langt flere skattytere med D-nummer enn for øvrige skattytere.

Komplisert regelverk fører i mange tilfeller til feil i ligningsfastsettelsen

- Regelverket er på noen sentrale områder komplisert og kan føre til forskjellsbehandling. Skatteregionene har i flere år ønsket forenklet beskatning for deler av gruppen utenlandske skattytere.

Finansdepartementet har ikke lagt godt nok til rette for å oppnå riktig beskatning av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende på midlertidig opphold

- Selv om utfordringene med regelverket har vært kjent lenge, har det vært lite utvikling av regelverket for å oppnå mer korrekt og effektiv ligningsbehandling.
- Riksrevisjonen vurderer det som kritikkverdig at Finansdepartementet, også ut fra egne vurderinger av risiko og vesentlighet, ikke har fulgt opp godt nok.

Kvaliteten på D-nummerbasen er ikke god nok:

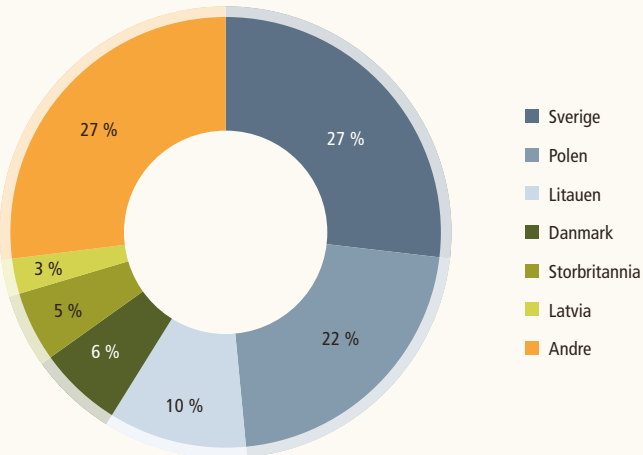
Det er usikkert hvor mange av personene med D-nummer i skattemanntallet som har en aktiv tilknytning til Norge

- Av om lag 270 000 personer som sto i skattemanntallet med D-nummer i 2012, hadde vel 130 000 fortsatt D-nummer i 2014.
- Tre av fem skatteregioner har ikke prioritert å rydde i sine D-nummer.

Det er svakheter ved ID-kontrollen av utenlandske arbeidstakere og næringsdrivende

- Mange av dem som skattlegges ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker, møter ikke til ID-kontroll. Næringsdrivende kan unngå frammøte for ID-kontroll ved å få D-nummer fra Brønnøysundregistrene

Statsborgerskap i folkeregisterets D-nummerbase, inntektsåret 2014



Effekt i kroner av obligatoriske kontroller av ligningene til personer og næringsdrivende med D-nummer, inntektsåret 2014

	Sum brutto inntektsendring i mill. kr	Brutto endring i inntekt per treff i kr	Netto økning i inntekt per treff i kr
D-nr.	1 156	70 647	18 533
Næringsdrivende med D-nr.	147	217 862	204 192

Riksrevisjonen anbefaler

at Finansdepartementet

- vurderer mulighetene for regelverksendringer som kan bidra til riktigere og mer effektiv beskatning av utenlandske skattytere på midlertidig opphold
- sammen med Skattedirektoratet iverksetter tiltak slik at bare personer med aktiv tilknytning til Norge er registrert med D-nummer i skattemanntallet
- sammen med berørte departementer vurderer å innføre ID-kontroll ved personlig frammøte for utenlandske næringsdrivende
- vurderer hvordan skatteetaten kan styrke innsatsen overfor utenlandske næringsdrivende slik at disse i større grad etterlever regelverket



Riksrevisjonen
Pilestredet 42
Postboks 8130 Dep
0032 Oslo

Sentralbord 22 24 10 00
Telefaks 22 24 10 01
postmottak@riksrevisjonen.no

www.riksrevisjonen.no