



Riksrevisjonen

Revisjonsrapport for 2017 om skatteoppkreverfunksjonen – Finansdepartementets og Skatteetatens faglige styring og oppfølging



Mottaker: Finansdepartementet

Revisjonen er gjennomført i henhold til *lov om Riksrevisjonen* § 9 første ledd og instruks om Riksrevisjonens virksomhet § 9.
Revisjonen er gjennomført i samsvar med ISSAI 300/3000, internasjonale prinsipper og standarder for forvaltningsrevisjon.

Forsideillustrasjon: Kartverket

Innhold

1	Sammendrag	3
2	Innledning	5
2.1.	Bakgrunn for undersøkelsen	5
3	Revisjonens mål og problemstillinger	5
3.1.	Problemstillinger i undersøkelsen	5
3.2.	Avgrensning.....	6
4	Metoder	6
5	Revisjonskriterier	7
6	Funn	9
6.1.	Arbeidsgiverkontroll.....	9
6.2.	Innkrevning	10
6.3.	Organisatoriske virkemidler	11
6.4.	Pedagogiske virkemidler	17
6.5.	Juridiske virkemidler	19
7	Konklusjoner	20

1 Sammendrag

Skatter og avgifter utgjør et finansielt hovedgrunnlag for offentlig virksomhet. Finansdepartementet har ansvaret for å forvalte skatte- og avgiftssystemene som omfatter arbeidet med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen

av den statlige delen av skatte- og avgiftsadministrasjonen. Skatteoppkreverne er administrativt underlagt kommunene, men er underlagt faglig instruksjon fra Finansdepartementet og Skatteetaten når det gjelder kontroll av arbeidsgiverne og innkreving av skatt og folketrygdavgifter. Skatteoppkrevernes oppgaver med innkreving og arbeidsgiverkontroll følger av skattebetalingsloven.

Av Prop. 1 S (2016-2017) for Finansdepartementet framgår det at departementet ikke er fornøyd med at de kommunale skatteoppkreverne i 2015 har kontrollert en lavere andel av arbeidsgiverne enn i 2014, og at antall avdekkingskontroller er lavt. Departementet er heller ikke fornøyd med utviklingen for skatteoppkrevernes tvangsinnfordring, og peker på viktigheten av at resultatutviklingen blir bedre.

Målet med revisjonen har vært å undersøke hvilke virkemidler Finansdepartementet og Skattedirektoratet har til rådighet for faglig styring og oppfølging av skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll og innkreving, og å vurdere om disse blir brukt som forutsatt.

Metoder for gjennomføring av revisjonen er analyse av stortings- og styringsdokumenter samt intervjuer med tre skatteoppkreverkontorer, to skatteregioner, Skattedirektoratet og Finansdepartementet. I tillegg er det innhentet statistikk som gir oversikt over resultatutviklingen på området. Undersøkelsen omfatter hovedsakelig årene 2015–2017.

Skatteetatens faglige styring og oppfølging av skatteoppkreverfunksjonen er viktig for å sikre at oppgaveløsningen innenfor arbeidsgiverkontroll og innkreving bidrar til at det overordnede målet for etaten om å legge til rette for riktig fastsettelse og rettidig innbetaling av skatter og avgifter nås. For å ivareta den faglige styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverfunksjonen, bruker Finansdepartementet og Skattedirektoratet flere virkemidler av juridisk, pedagogisk og organisatorisk art. Blant de juridiske virkemidlene finnes en instruksjonsmyndighet i skattebetalingsloven § 2-3. Ifølge første ledd kan Finansdepartementet gi instruks for skatteoppkrevernes utøving av den myndighet de har etter loven. Andre ledd sier at departementet kan gi kommunene instruks om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene. Departementet kan også gi instruks om teknisk og arbeidsmessig samordning av skatteoppkrevernes og skattekontorenes oppgaver. Med denne bestemmelsen kan departementet gripe inn i kommunenes selvbestemmelsesrett. Hvordan denne bestemmelsen tolkes og brukes i den faglige styringen er en sentral del av undersøkelsen.

Revisjonens hovedkonklusjoner er at:

- organisatoriske virkemidler som benyttes i styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverfunksjonen i hovedsak fungerer, men at det kan være en iboende konflikt mellom resultatkravet for arbeidsgiverkontrollen om en årlig kontrolldekning på fem prosent og kravet om at kontrollene skal være risikobasert.
- Skatteetaten tilbyr kurs og andre kompetansehevende tiltak for skatteoppkreverkontorene som pedagogiske virkemidler. Det er imidlertid ikke fastsatt konkrete kompetansekrav eller krav om obligatorisk deltakelse på kompetansetilbudene til skatteoppkreverne. Konsekvensen er at disse kan velges bort.
- Finansdepartementet og Skattedirektoratet ikke benytter det juridiske virkemiddelet som finnes i skattebetalingsloven § 2-3 annet ledd om instruksjonsmyndigheten. Dette til tross for at departementet ikke er fornøyd med skatteoppkrevernes resultater innenfor arbeidsgiverkontroll og innfordring og at flere kommuner ikke avsetter tilstrekkelige ressurser til arbeidsgiverkontrollen. Skattedirektoratets årlig kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen viser at bruk av instruksjonsmyndigheten er aktuell å vurdere i de tilfeller direktoratet rapporterer om gjentatte pålegg til skatteoppkreverne som ikke følger retningslinjene for innkrevingsarbeidet og gjennomføring av arbeidsgiverkontroll.
- Selv om Finansdepartementet og Skatteetaten ikke har direkte sanksjonsmuligheter overfor kommunene, kan det vurderes om det kan rapporteres om manglende resultater i skatteoppkreverfunksjonen til Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD). KMD har ansvaret for økonomiske og juridiske rammebetingelser for kommunesektoren, og skal bidra til at statens styring av kommunesektoren er samordnet, helhetlig og konsistent. KMD har muligheter til sanksjonering med hjemmel i kommuneloven ved manglende etterfølgelse av instruksjonen. Finansdepartementet uttaler i svar til foreløpig rapport at de vurderer dette som en sanksjonsmulighet.

Utkast til rapport ble lagt fram for Finansdepartementet ved brev 23. mars 2018. Departementet har i brev 20. april 2018 gitt kommentarer til rapportutkastet. Kommentarene er i hovedsak innarbeidet i endelig rapport. I tilbakemeldingene viser departementet til at problemstillingene med å styre Skatteetaten på effektene av arbeidsgiverkontroller har i 2017 vært diskutert med Skattedirektoratet i forbindelse med arbeidet med nye

hovedmål for Skatteetaten. Arbeidet med å videreutvikle hensiktsmessige styringsparametre for etaten vil fortsette i 2018. Styringsparametre og forklaringsvariabler for arbeidsgiverkontrollen vil ifølge departementet bli vurdert særskilt som en del av dette arbeidet.

2 Innledning

2.1. Bakgrunn for undersøkelsen

Skatter og avgifter er viktig for finansieringen av offentlig virksomhet. Finansdepartementet (FIN) har ansvaret for å forvalte skatte- og avgiftssystemene. Skatteetaten, ved Skattedirektoratet (SKD) og de fem skatteregionene, har ansvaret for at inntekts- og formuesskatter samt avgifter og andre krav blir korrekt fastsatt og innbetalt.¹ De kommunale skatteoppkreverne (SKO) fører skatteregnskapet, krever inn skatter, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift og kontrollerer arbeidsgiverne. Ansvaret for skatteoppkreverfunksjonen er delt mellom Skatteetaten, som har det faglige ansvaret, og kommunene, som har det administrative ansvaret. Skatteetatens faglige ansvar innebærer blant annet å sette mål for og følge opp arbeidet skatteoppkreverne gjør i arbeidsgiverkontrollen og innkrevingen av skatter og avgifter.

Skatteoppkrevernes kontroll av arbeidsgiverne er viktig for å sikre at forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift blir riktig fastsatt, korrekt innrapportert og innbetalt. Arbeidsgiverkontrollen er også viktig i kampen mot arbeidslivskriminalitet (A-krim) og mot svart økonomi. Se beskrivelse av dette området i kapittel 6.1.

Akkumulerte restanser for personlige skatteyttere, upersonlige skatteyttere og arbeidsgiveravgift var ved utgangen av 2016 på nærmere 22 milliarder kroner. Innkrevingen av disse restansene er en hovedoppgave for skatteoppkreverne, selv om det aller meste av skattene betales inn frivillig gjennom forskuddstrekk og annet. Se kapittel 6.2 for beskrivelse og tall på dette området.

Finansdepartementet sier i Prop. 1 S (2016–2017) for Finansdepartementet at de ikke er fornøyd med at de kommunale skatteoppkreverne i 2015 har kontrollert en lavere andel av arbeidsgiverne enn i 2014, og at antallet avdekkingskontroller er lavt. Departementet er heller ikke fornøyd med utviklingen for skatteoppkrevernes tvangsinnfordring og peker på viktigheten av at resultatutviklingen blir bedre.

Gjennom faglig styring av skatteoppkreverfunksjonen arbeider Finansdepartementet og Skatteetaten for å forbedre skatteoppkrevernes resultater innen innkreving og arbeidsgiverkontroll. Sterkere faglig styring og oppfølging av skatteoppkreverfunksjonen er et prioritert tiltak i tildelingsbrevene til Skatteetaten for 2016–2018.

3 Revisjonens mål og problemstillinger

Målet med revisjonen er å undersøke hvilke virkemidler Finansdepartementet og Skattedirektoratet har til rådighet for faglig styring og oppfølging av skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll og innkreving. Dette inkluderer også å vurdere om virkemidlene blir tatt i bruk, og hva som er årsaker til at virkemidlene eventuelt ikke brukes.

3.1. Problemstillinger i undersøkelsen

1. Bruker Finansdepartementet og Skattedirektoratet de virkemidlene de har til rådighet?
 - 1.1 Hvordan bruker departementet og direktoratet organisatoriske virkemidler i form av organisering samt styring og oppfølging?
 - 1.2 Hvordan blir pedagogiske virkemidler i form av kompetansehevende tiltak, veiledning og informasjon brukt?
 - 1.3 Hvordan bruker departementet og direktoratet de juridiske virkemidlene i lov, forskrift, regelverk og instruksjer?
2. Hva er årsakene til at virkemidlene eventuelt ikke brukes?

¹ Skatteetaten består av Skattedirektoratet (SKD), fem skatteregioner, Statens innkrevingsentral, Sentralskattekontoret for storbedrifter, Oljeskattekontoret og Skatteopplysningen. I denne undersøkelsen forholder vi oss til Skattedirektoratet og skatteregionene.

3.2. Avgrensning

Finansdepartementet har gitt føringer om at Skatteetaten skal styrke den faglige styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverfunksjonen. Undersøkelsen vil fokusere på bruken av virkemidler i faglig styring og oppfølging innenfor arbeidsgiverkontrollen og innkrevingsarbeidet.

Undersøkellesperioden er 2015–2017. Siden det er hensiktsmessig å vise resultatutvikling innen arbeidsgiverkontroll og innkreving over en lengre tidsperiode, dekker flere av tabellene perioden 2012–2016.

Skatteregnskapet og de regionale kontrollenhetene er ikke en del av undersøkelsen.

Skatteoppkrevernes innkrevingsarbeid og arbeidsgiverkontroll er tidligere undersøkt av Riksrevisjonen.² Oppfølging av skatteoppkrevernes arbeid med og resultater innen innkreving og arbeidsgiverkontroll inngår ikke i denne undersøkelsen.

4 Metoder

Undersøkelsen gjennomføres med dokumentanalyse av følgende dokumenter:

- Finansdepartementets budsjettproposisjoner for perioden 2015 til 2017:³ Proposisjonene er kilder til hvilke mål og prioriteringer innen arbeidsgiverkontroll og innkreving som er satt, og krav til faglig styring og oppfølging av skatteoppkreverne. Rapporteringen i proposisjonene vil dokumentere hva som er rapportert til Stortinget om arbeidsgiverkontroll og innkreving.⁴
- Tildelingsbrev fra Finansdepartement til Skattedirektoratet for perioden 2015 til 2017: Tildelingsbrevene vil vise hvilke resultatkrav som er stilt til arbeidsgiverkontroll og innkreving, samt hvilke virkemidler som er tilgjengelige for Skatteetaten.
- Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet for perioden 2015 til 2017: Styringsbrevene inneholder bl.a. Skatteetatens operasjonalisering av resultatkrav for arbeidsgiverkontroll og innkreving, som er stilt til skatteregionene. Styringsbrevene vil også beskrive hvilke virkemidler skatteregionene har til disposisjon for å sikre god måloppnåelse og den faglige styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverne.
- Referater fra rapportmøter og faglig kontaktmøte mellom Finansdepartement og Skattedirektoratet for perioden 2015 til 2017: Disse blir gjennomgått for å se om skatteoppkreverfunksjonen har vært et tema i møter mellom Skattedirektoratet og Finansdepartementet.
- Halvårs- og årsrapporter fra Skattedirektoratet til Finansdepartement for perioden 2015 til 2017: Rapportering fra skatteregion ligger til grunn for disse rapportene. Her skal det rapporteres om både skatteoppkrevernes oppnådde resultater innen arbeidsgiverkontroll og innkreving og om den faglige oppfølgingen av skatteoppkreverne.
- Skattedirektoratets årlige kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen til Finansdepartement for 2015 og 2016: Her rapporterer direktoratet blant annet om gjentatte pålegg til skatteoppkreverne som ikke følger retningslinjene for innkrevingsarbeid, og om kommuner som ikke gjennomfører arbeidsgiverkontroll.

Dokumentanalysen omfatter årene 2015–2017. Dokumentanalysen vil bli supplert med intervjuer i Finansdepartementet, Skattedirektoratet og et utvalg av skatteoppkreverne og skatteregionene som gjennomfører styringsdialogen med de utvalgte skatteoppkreverne.

I problemstilling 1 vil Prop. 1 S, tildelingsbrev, Skattedirektørens styringsbrev, referat fra rapportmøter og faglig kontaktmøte mellom departement og direktoratet, direktoratets halvårs- og årsrapport til departement samt direktoratets årlige kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen inngå i dokumentanalysen.

² Senest i Dokument nr. 3:10 (2006–2007) *Riksrevisjonens undersøkelse av skatteoppkrevernes innkreving og statlig arbeidsgiverkontroll – oppfølging av Dokument nr. 3:12 (1999–2000) skatteoppkrevernes innføringsarbeid og Dokument nr. 3:5 (2001–2002) skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll.*

³ Prop. 1 S (2014–2015), (2015–2016) og (2016–2017) for Finansdepartementet, jf. Innst 5 S (2014–2015), (2015–2016) og (2016–2017) *Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen.*

⁴ Finansdepartementet presiserer i tilbakemeldingen på foreløpige revisjonskriterier at budsjettproposisjonene i hovedsak beskriver resultatene fra foregående budsjettår, gir en overordnet vurdering av resultatene og enkelte overordnede føringer. Ifølge departementet gir omtalen i budsjettproposisjonene ikke en uttømmende oversikt over departementets krav til Skatteetatens faglige styring av skatteoppkreverfunksjonen eller detaljerte føringer for hvilke prioriteringer som etaten skal gjøre på dette området.

Problemstilling 2 vil bli besvart gjennom intervjuer med Skattedirektoratet og Finansdepartementet, for å få fram eventuelle årsaker til at virkemidlene ikke brukes eller ikke virker.

Intervjuer i Finansdepartement, Skattedirektorat og skatteregionene som har styringsdialog med de utvalgte skatteoppkreverkontorene, vil belyse hvordan departementet, direktoratet og skatteregionene styrer og følger opp skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll og innkreving. Intervjuer med enkelte skatteoppkreverkontorer vil belyse skatteoppkrevernes erfaringer og vurderinger av arbeidet med arbeidsgiverkontroll og innkreving.

Skatteregionene som er intervjuet, er valgt ut fra kontrolldeknings- og samarbeidsgrad: høy og lav andel kontrollerte skatteoppkreverkontorer og mye og lite samarbeid mellom skatteoppkreverkontorene, se tabell 1 nedenfor og tabell 6 i kapittel 6. Grunnen er at disse kriteriene presumptivt vil få fram ytterpunktene i utfordringene regionskontorene står overfor. Skatteoppkreverkontorer som kan belyse ytterpunktene, har blitt valgt ut til intervju. Utvalget av tre skatteoppkrevere vil ikke gi et fullstendig bilde av skatteoppkrevernes meninger, men vil gi informasjon som kan belyse problemstillinger vedrørende departementets og Skatteetatens bruk av virkemidler.

Tabell 1 viser antallet kommuner i hver region og andelen stedlige kontroller skatteregionene gjennomførte hos skatteoppkreverkontorene i 2016. Skatt Midt-Norge har størst andel kontroller av skatteoppkreverkontorene per kommune, og Skatt nord har lavest andel.

Tabell 1 Kontrolldekningsgrad per 31.12.2016

Region	Antall kommuner	Antall stedlige kontroller ⁵	Andel kontroller per kommune
Skatt nord	87	118	1,4
Skatt øst	87	153	1,8
Skatt vest	85	160	1,9
Skatt sør	83	167	2,0
Skatt Midt-Norge	86	231	2,7

Kilde: Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen 2016

Ut fra disse kriteriene har vi valgt ut én stor skatteoppkrever som samarbeider med andre (Kemneren i Trondheimsregionen), én liten skatteoppkrever som ikke samarbeider med andre eller samarbeider i liten grad (Målselv skatteoppkreverkontor), og én liten skatteoppkrever som har satt bort arbeidsgiverkontrollen (Hemne kemnerkontor), til intervju.

5 Revisjonskriterier

Skatteoppkrevernes oppgaver med innkreving og arbeidsgiverkontroll følger av *lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav* (skattebetalingsloven). I henhold til skattebetalingsloven § 2-1 første ledd krever de kommunale skatteoppkreverne inn formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn. Av lovens § 5-13 første ledd går det fram det at skatteoppkreverne skal føre kontroll med at arbeidsgivere og andre som etter skattebetalingsloven har plikt til å foreta trekk, leverer opplysninger og foretar forskuddstrekk, skattetrekk og utleggstrekk i samsvar med reglene og de påleggene som er gitt.

Finansdepartementet har ansvaret for å forvalte skatte- og avgiftssystemene, jf. Finansdepartementets budsjettproposisjoner for perioden 2015 til 2017.⁶ Dette omfatter arbeidet med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen av den statlige delen av skatte- og avgiftsadministrasjonen.

Skatteoppkreverne er administrativt underlagt kommunene. Kommunene er ikke en del av statsforvaltningen. Kommuner og fylkeskommuner er dermed ikke underlagt andre organer enn Stortinget som lovgiver, så lenge ikke andre underordningsforhold følger av lov. Dette prinsippet gjenspeiles i *lov om kommuner og fylkeskommuner* (kommuneloven) § 6. Dette innebærer at statsforvaltningen ikke har noen generell styrings-, instruksjons- eller overprøvingsrett overfor kommuner og fylkeskommuner.⁷ Finansiering av skatteoppkreverne blir gjort gjennom kommunenes rammefinansiering og er derfor i utgangspunktet ikke underlagt statens

⁵ Antall kontroller innen områdene, internkontroll, skatteregnskap, innfordring og arbeidsgiverkontroll.

⁶ Prop. 1 S (2014–2015), (2015–2016) og (2016–2017) for Finansdepartementet, jf. Innst 5 S (2014–2015), (2015–2016) og (2016–2017) Innstilling til Stortinget fra finanskomiteen.

⁷ Veilederen *Statlig styring av kommuner og fylkeskommuner*, s. 18.

styringsrett. Kommunenes kompetanse er negativt avgrenset, og innskrenkning av denne krever hjemmel i lov, jf. legalitetsprinsippet.

Skattebetalingsloven § 2-3 gir Finansdepartementet faglig instruksjonsmyndighet overfor skatteoppkreverne, jf. lovens § 2-3 første ledd, og instruksjonsrett overfor kommunene om «... nødvendig utbygging ... og ... teknisk og arbeidsmessig samordning ...» av skatteoppkrevernes og skattekontorenes oppgaver, jf. annet ledd.⁸ Med denne bestemmelsen kan departementet gripe inn i kommunenes selvbestemmelsesrett.

Finansdepartementet har fastsatt fire hovedmål for Skatteetaten. Skatteoppkrevernes oppgaveløsning innenfor arbeidsgiverkontroll og innkreving og statens faglige ansvar for området angår hovedmål 1 at skattene skal fastsettes riktig og til rett tid, og hovedmål 2 at skatter og andre krav skal betales til rett tid og kreves inn effektivt. I budsjettproposisjonene for 2015–2017 understreker Finansdepartementet at de 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 bevissthet rundt hvor store feil og mangler som kan tolereres.

For å ivareta den faglige styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverfunksjonen bruker Finansdepartementet og Skattedirektoratet flere virkemidler. De aktuelle virkemidlene er hovedsakelig av juridisk, pedagogisk og organisatorisk art.

Faglig veiledning, formidling av informasjon og tilbud om kompetansehevende tiltak til skatteoppkreverne innen arbeidsgiverkontroll og innkreving er eksempler på pedagogiske virkemidler.

Organisatoriske virkemidler vil være hvordan Skatteetaten har organisert arbeidet med å styre skatteoppkreverfunksjonen, hvordan faglig styring og oppfølging av mål og krav overfor skatteoppkreverne gjennomføres, og hvilke IKT-systemer som brukes.

Det juridiske virkemidlet vil være instruksjonsmyndigheten i skattebetalingsloven § 2-3, som lyder:

«(1) Departementet kan gi instruks for skatteoppkrevernes utøving av den myndighet de har etter loven. Departementet kan også gi instruks for skatteoppkrevernes økonomiforvaltning. Myndighet innenfor skatteoppkreverens virksomhetsområde som i loven er lagt til departementet eller Skattedirektoratet, kan delegeres til skatteoppkreverne.

(2) Departementet kan gi kommunene instruks om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene. Departementet kan også gi instruks om teknisk og arbeidsmessig samordning av skatteoppkrevernes og skattekontorenes oppgaver.»

Stortinget har i sin behandling av *bevilgningsreglementet vedtatt av Stortinget* (bevilgningsreglementet), jf. Innst. S. nr. 187 (2004–2005) *Innstilling fra finanskomiteen om bevilgningsreglementet*, fastsatt mål- og resultatstyring i staten som gjeldende prinsipp. Grunnleggende styringsprinsipper er konkretisert i *reglement for økonomistyring i staten* (økonomireglementet) §§ 4 og 7. Prinsippene i økonomireglementet gjelder for departementene og alle underliggende etater og virksomheter. Ifølge økonomireglementet 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 blir oppnådd, at ressursbruken er effektiv, og at virksomheten drives i samsvar med gjeldende lover og regler. Departementene og underliggende virksomheter skal ha tilstrekkelig styringsinformasjon og forsvarlig beslutningsgrunnlag. Departementene skal i tillegg fastsette overordnede mål og styringsparametere for underliggende virksomheter. Av reglementet går det også fram at styring, oppfølging, kontroll og forvaltning må tilpasses virksomhetens egenart samt risiko og vesentlighet.

Finansdepartementet har et overordnet ansvar for at virksomhetene gjennomfører aktiviteter i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger og departementets fastsatte mål og prioriteringer. Departementet har videre ansvar for at virksomhetene rapporterer pålitelig informasjon, samt at styringsdialogen mellom departementet og virksomheten fungerer på en hensiktsmessig måte, jf. *bestemmelser om økonomistyring i staten* (økonomibestemmelsene) punkt 1.2. Departementet skal følge opp Stortingets vedtak og forutsetninger i det årlige tildelingsbrevet til virksomheten, jf. punkt 1.4.

⁸ Skattebetalingsloven § 2-3.

6 Funn

Dette kapitlet vil først gi en beskrivelse av måloppnåelsen på de to virksomhetsområdene for undersøkelsen: arbeidsgiverkontroll og innkreving. Deretter følger en drøfting av hvordan de relevante organisatoriske, pedagogiske og juridiske virkemidlene brukes for de to virksomhetsområdene.

6.1. Arbeidsgiverkontroll

I styringen av skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll er den fastsatte styringsparameteren for skatteoppkreverkontorenes arbeidsgiverkontroll *andel kontrollerte arbeidsgivere*.⁹ Resultatkravet er at fem prosent av arbeidsgiverne skal kontrolleres. Dette kravet er supplert med at utvalget av arbeidsgivere som skal kontrolleres, skal være basert på en risikovurdering. Det er ikke fastsatt resultatkrav for antallet avdekkingskontroller innen arbeidsgiverkontrollen, men det rapporteres hvor mange av kontrollene som er avdekkingskontroller. Oversikter over resultater fra arbeidsgiverkontrollen går fram av tabell 2.

Tabell 2 Arbeidsgiverkontroll – andel kontrollerte arbeidsgivere

År	2012	2013	2014	2015	2016
Krav andel kontrollert [1]	≥ 5,0 %	≥ 5,0 %	≥ 5,0 %	≥ 5,0 %	≥ 5,0 %
Resultat andel kontrollert	4,5 %	4,4 %	4,9 %	4,6 %	4,3 %
Formalkontroller ¹⁰	2 445	2 371	4 636	4 260	3 783
Avdekkingskontroller ¹¹	5 792	5 528	4 331	3 478	3 425
Undersøkelseskontroller ¹²	624	640	665	1 081	1 778
Oppfølgingskontroller ¹³	206	349	511	881	155
Antall arbeidsgiverkontroller	9 067	8 888	10 143	9 700	9 141
Personallistekontroller ¹⁴			3 127	3 507	

Kilde: Skattedirektoratets årsrapporter

[1] Styringsparameteren *Andel kontrollerte arbeidsgiver*

Skatteetatens årsrapporter for perioden 2012–2016 viser i tabell 2 at skatteoppkreverne ikke oppnår resultatkravet om fem prosent kontrolldekning for arbeidsgiverkontroller. Tabellen viser at andelen kontrollerte arbeidsgivere har gått ned i perioden, med unntak for 2014 og 2015. Skattedirektoratet forklarer i årsrapportene at personallistekontroller teller med i kontrollresultatene disse to årene. Personallistekontrollen ble innført i 2014 og inngikk i arbeidsgiverkontrollen både for 2014 og 2015. I årsrapporten for 2016 forklarer Skattedirektoratet at resultatet på 4,3 prosent ikke er direkte sammenlignbart med de to foregående årene, fordi personallistekontrollene ikke lenger inngår i arbeidsgiverkontroller.

Tabell 2 viser også hvilke kontrollarter skatteoppkreverkontorene bruker i arbeidsgiverkontrollen. Antallet avdekkingskontroller har gått ned i perioden, og antallet formalkontroller har økt. Avdekkingskontroller er mer arbeidskrevende for skatteoppkreverkontorene å gjennomføre enn formalkontrollene. Noen av personallistekontrollene i 2014 og 2015 var ifølge rapportene kombinert med oppfølgingskontroller eller avdekkingskontroller.

Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen 2016 viser at skatteregionene har gitt følgende anmerkninger for arbeidsgiverkontroll per 31.12.2016:

- 18 av 428 kommuner har ikke overholdt regelverket.

⁹ I arbeidet med årlig tildelingsbrev har Finansdepartementet dialog med Skattedirektoratet om resultatkravene for styringsparameterne og det samlede ambisjonsnivået i etaten.

¹⁰ Formalkontroll er etterkontroll av virksomhetens regnskap for å verifisere om virksomheten overholder sine formelle plikter, både iht. bokførings- og dokumentasjonsregler og revisjonsplikt overfor Skatteetaten og enkelte andre offentlige etater, jf. *Kontrollbegrepene i Skatteetaten. Definisjoner og avgrensninger*.

¹¹ Avdekkingskontroll er etterkontroll hvor formålet er å avdekke antatte materielle feil på skatte- og avgiftsområdet. I en avdekkingskontroll vil i tillegg formelle forhold kunne kontrolleres, jf. *Kontrollbegrepene i Skatteetaten. Definisjoner og avgrensninger*.

¹² Undersøkelseskontroll er etterkontroll hvor formålet med kontrollen er å analysere og undersøke en bransje eller et tema, jf. *Kontrollbegrepene i Skatteetaten. Definisjoner og avgrensninger*.

¹³ Oppfølgingskontroll er etterkontroll av virksomhetens regnskap, hvor formålet er å undersøke om virksomheten har etterlevd pålegg etter tidligere kontroller. Kategorien omfatter også kontroll av om virksomheten har bokført vedtak om etterberegning riktig, jf. *Kontrollbegrepene i Skatteetaten. Definisjoner og avgrensninger*.

¹⁴ Fra 1. januar 2014 må serveringssteder, frisører og skjønnhetspleiere samt bilverksteder og bilpleiebransjen føre personallister. Antallet personallistekontroller i 2014 og 2015 er hentet fra *Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen 2014 og 2015*. Fra og med 2016 teller ikke personallistekontrollen lenger med i arbeidsgiverkontrollen.

- 213 av 428 kommuner har for lav kontrolldekning (126 i 2015).
- 23 av 428 kommuner har ikke gjennomført stedlige arbeidsgiverkontroller (14 i 2015).¹⁵

Skatteregionene gir i rapport til kommunene pålegg om å rette opp i anmerkningene til de aktuelle skatteoppkreverkontorene. Om skatteoppkreverkontorene ikke etterlever gjentatte pålegg, rapporterer Skattedirektoratet til Finansdepartementet at sanksjonsmulighetene overfor slike kommuner er begrenset, jf. Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen 2016.

6.2. Innkreving

Skatteetaten har en sentral rolle med å sikre at skatter og avgifter blir riktig fastsatt, rettidig innbetalt og at krav blir innkrevd. For de fleste personlige skatteyttere skjer innbetaling av skatt gjennom forskuddstrekk. Følgende tabeller hentet fra Skatteetatens årsrapporter og informasjon oversendt fra Skattedirektoratet viser krav, innbetalinger og innfordring av restskatt for personlige skatteyttere i perioden 2012–2016.

Tabell 3 Innbetaling og innfordring av krav (millioner kroner)

Resultat restskatt person pr. 31.12.	2012 [1]	2013	2014	2015	2016
Sum krav [2]	n/a	16 671	16 494	16 820	19 021
Sum rettidig innbetalt	n/a	10 443	10 077	10 927	12 738
Sum forsinket innbetalt	n/a	3 530	3 661	3 337	3 651
Sum krav til innfordring	n/a	2 698	2 756	2 556	2 631
Sum innfordret		1 699	1 779	1 593	1 661
Andel innfordret restskatt person av sum krav til innfordring		63,0 %	64,6 %	62,3 %	63,1 %
Totalt innbetalt	n/a	15 673	15 517	15 856	18 051
Andel innbetalt restskatt person av sum krav		94,0 %	94,1 %	94,3 %	94,9 %

Kilde: Tall fra Skattedirektoratet

[1] Ifølge Skattedirektoratet er data for 2012 (inntektsåret 2010) ikke lagt inn Skatteetatens datavarehus.

[2] Innkreving av restskatt person måles for krav fastsatt to inntektsår tilbake i tid.

Tabell 3 viser at den største andelen av sum krav restskatt blir frivillig innbetalt av skatteytterne.¹⁶ Det er skatteoppkreverkontorene som innfordrer sum krav til innfordring. Det er fastsatt én styringsparameter for skatteoppkrevernes innfordring: *andel innfordret restskatt for personlige skatteyttere*. Resultatkrav for styringsparameteren og skatteoppkrevernes resultater går fram av tabell 4.

Tabell 4 Andel innfordret restskatt for personlige skatteyttere

År	2012	2013	2014	2015	2016
Andel innfordret restskatt for personlige skatteyttere [1]	≥ 68,2 %	≥ 67,0 %	≥ 67,0 %	≥ 63,0 %	≥ 64,0 %
Resultat	68,5 %	63,0 %	64,6 %	62,3 %	63,1 %

Kilde: Skattedirektoratets årsrapporter

[1] Sum krav er gjenstående beløp etter rettidig og forsinket innbetalt er trukket fra.

Tabell 4 viser at skatteoppkreverne ikke når resultatkravet noen av årene i perioden, selv om kravet har blitt nedjustert flere ganger siden 2012. I Skatteetatens årsrapport for 2016 vises det til at den jevne økningen i frivillige innbetalinger tilsier at det er mer krevende å innfordre de gjenstående kravene, noe resultatene også bekrefter. Videre vises det til at kompetansetiltak på tyngre innfordringsvirkemidler er gjennomført i 2016 for å bidra til at resultatene på området ble forbedret.

Skattedirektoratet viser i vedlegg til årsrapportene oversikter over akkumulerte restanser for blant annet skatt og arbeidsgiveravgift. Forfalt restanse per 31.12 for perioden 2012–2016 går fram av tabell 5.

¹⁵ Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen 2016.

¹⁶ Frivillig innbetalt, dvs. rettidig innbetalt eller etter én purring (forsinket innbetalt).

Tabell 5 Innkrevning av akkumulerte restanser

År	2012	2013	2014	2015	2016
Personlige skatteyttere (mill. kroner)	15 611	15 715	15 750	16 034	16 078
Upersonlige skatteyttere (mill. kroner)	4 185	6 861	4 952	3 965	4 744
Arbeidsgiveravgift (mill. kroner)	1 177	1 212	1 225	1 245	1 150
Akkumulerte restanser (mill. kroner) [1]	20 973	23 788	21 927	21 244	21 972

Kilde: Skattedirektoratets årsrapporter

[1] Forfalt restanse (akkumulert restanse alle år). Berostilte krav er ikke inkludert.

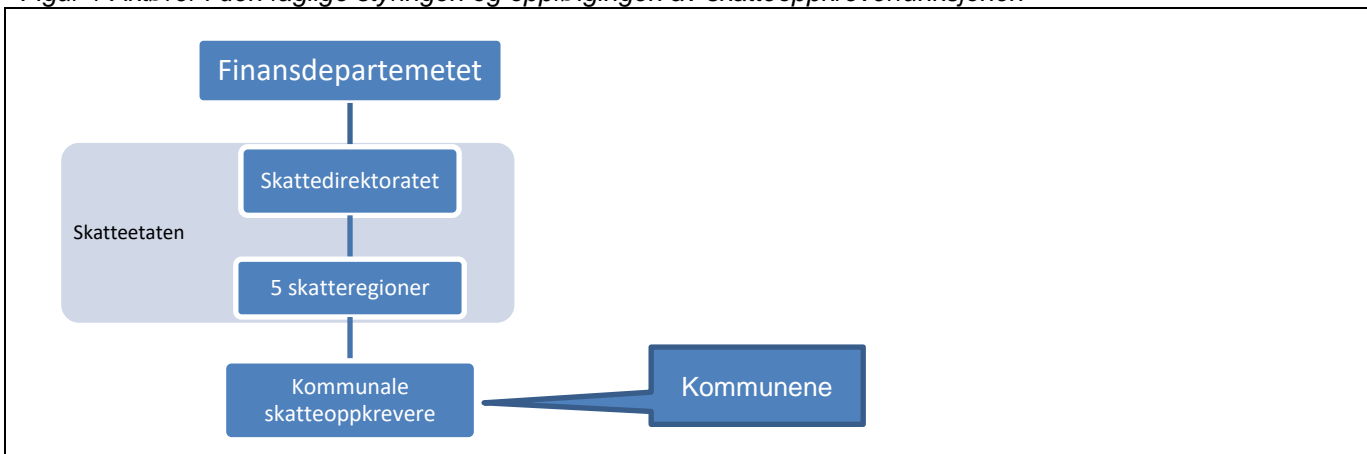
Tabell 5 viser at akkumulerte restanser har vært over 20 milliarder kroner i hele perioden, og at den ved utgangen av 2016 var på nærmere 22 milliarder kroner. Skatteoppkreverne har ansvaret for denne innkrevningen.

6.3. Organisatoriske virkemidler

Organisering av skatteoppkreverfunksjonen

Den faglige styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverfunksjonen går fram av figur 1.

Figur 1 Aktører i den faglige styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverfunksjonen



Kilde: Riksrevisjonen

Figur 1 viser hvordan Finnsdepartementet og Skattedirektoratet har organisert den faglige styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverfunksjonen. Beskrivelsene bygger på informasjon fra Skatteetatens intranett.

Finnsdepartementets ansvar for å forvalte skatte- og avgiftssystemene omfatter blant annet styringen av den statlige skatte- og avgiftsadministrasjonen (Skatteetaten). Skattedirektoratet styrer skatteregionene gjennom virksomhetsstyringen, og skatteregionene utøver den faglige styringen av skatteoppkreverne.

Skatteoppkreverkontorene hører administrativt til kommunene, men de er underlagt faglig styring og instruksjon fra Finnsdepartementet og Skatteetaten når det gjelder kontroll av arbeidsgivere og innkrevning av skatt og folketrygdavgift.

I intervjuene med skatteoppkreverne blir det påpekt at organiseringen med kommunens administrative ansvar og skatteetatens faglige ansvar kan oppleves som problematisk. Det nevnes blant annet at det er krevende å være mellom stat og kommune, og det kan eksempelvis komme krav og forventninger fra staten uten at dette blir fulgt opp med ressurser fra kommunen.

Finnsdepartementet mener at avvik i resultatoppnåelsen henger sammen med at organiseringen av skatteoppkreverfunksjonen er lite hensiktsmessig, ved at Skatteetaten har ansvar for den faglige styringen av skatteoppkreverne, men ikke myndighet til å bestemme eller prioritere hvor mye ressurser skatteoppkreverne bør bruke på arbeidsgiverkontrollen og innkrevningen. Denne myndigheten ligger i kommunene som har det administrative ansvaret.¹⁷

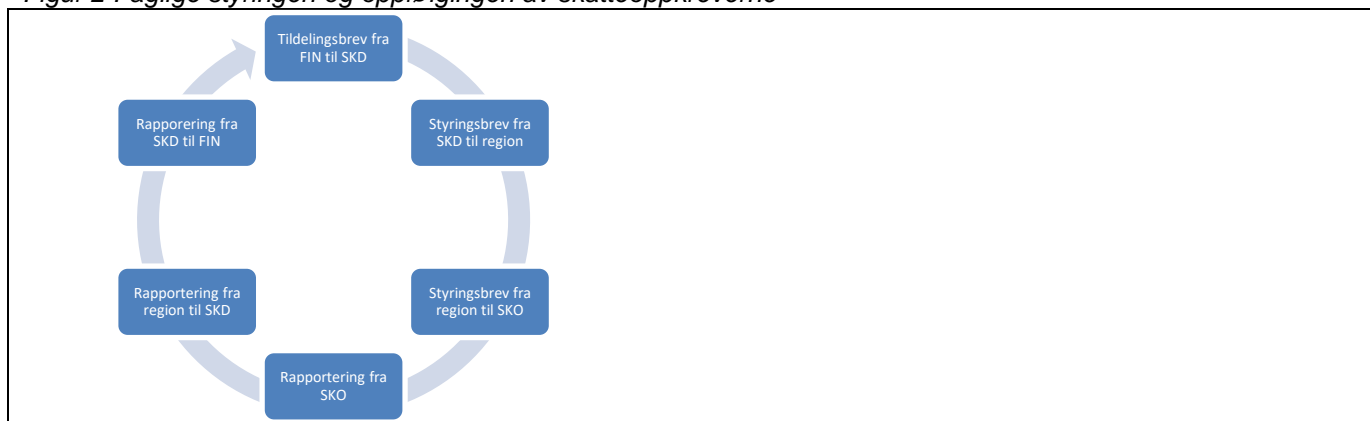
¹⁷ Referat fra intervju med Finnsdepartementet 16.1.2018.

Analyse av dokumentene og intervjuene viser at flere av aktørene mener at organiseringen av skatteoppkreverne, hvor ansvaret er delt mellom kommunen og Skatteetaten, byr på utfordringer. Skatteoppkreverne mener det er vanskelig at forventninger og krav fra Skatteetaten ikke nødvendigvis følges opp med nødvendig ressursinnsats fra kommunene. Skattedirektoratet har i flere år pekt på manglende sanksjonsmuligheter overfor kommunene i sin rapport til Finansdepartementet.¹⁸

Styring og oppfølging

Finansdepartementets og Skatteetatens styring og oppfølging går fram av figur 2.

Figur 2 Faglige styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverne



Kilde: Riksrevisjonen

Figur 2 viser hovedtrekkene i styringsløypen for den faglige styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverfunksjonen.

Finansdepartementet fastsetter hovedmål og styringsparametere og stiller i tillegg krav til Skatteetatens rapportering på fastsettings- og innkrevingsområdet i tildelingsbrevet til Skattedirektoratet.¹⁹ I den faglige styringen mellom Skatteetaten og skatteoppkreverkontorene krever departementet at etaten skal sette klare resultatkrav til skatteoppkreverkontorene og følge opp resultatene. Som faglig overordnet skal Skatteetaten bidra med et tilbud til skatteoppkrevernes kompetanseutvikling både sentralt og gjennom tilrettelegging for regionale eller lokale tiltak. Skatteetaten skal også ha ekstra oppmerksomhet på likebehandling og rettssikkerhet i sin faglige oppfølging av skatteoppkreverne.²⁰

Skattedirektoratet operasjonaliserer styringssignalene i tildelingsbrevet videre i Skattedirektørens styringsbrev til Skatteetaten, med vedlegg. Skattedirektoratet har også utarbeidet flere målevariabler (forklaringsvariabler), som skatteregionene skal rapportere på. Ifølge vedlegg til styringsbrevet skal skattekontorenes faglige styring av skatteoppkreverfunksjonen gjennomføres ved å fastsette og følge opp resultatkrav, faglig veiledning, formidling av informasjon, kompetansehevende tiltak som kurs og konferanser med mer.²¹

Skattedirektørens styringsbrev for 2017 påpeker at regionene gjennom sin styringsdialog med skatteoppkreverne skal legge til rette for godt samarbeid og sikre målrettet bruk av de virkemidlene skatteoppkreverne har ansvar for. Videre skal regionens faglige styring sikre at skatteoppkrevernes arbeid bidrar til å oppfylle Skatteetatens samfunnsoppdrag på en god måte. Kontrollene skal også ha riktig omfang og fastsatt kontrollfaglig nivå. Sterkere faglig styring og oppfølging av skatteoppkreverfunksjonen er et prioritert tiltak. Skatteetaten må i større grad involvere skatteoppkreverne ved planleggingen av kontrollsatsingene, formidle forventningene tydelig og stille krav om at skatteoppkreverne forplikter seg til å delta. Det går også fram at risikovurdering skal være et fast tema i styringsdialogen.²² Skattedirektoratet har også styringsdialog med regionene.

¹⁸ Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen 2016.

¹⁹ Finansdepartementet fastsetter hovedmål, delmål og styringsparametere i tildelingsbrevet. Aktuelle styringsparametere er 1.3.5 *Andel kontrollerte arbeidsgivere (SKO)* og 2.2.2 *Andel innbetalt restskatt for personlige skatteyttere av sum krav (SKO)* og 2.3.2 *Andel innfordret restskatt for personlige skatteyttere*. I tillegg kommer andre styringsparametere som også omfatter Skatteetaten.

²⁰ Statsbudsjettet 2017 – Skatteetaten – tildelingsbrev.

²¹ Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2017. Vedlegg 5 *Regionenes styring og oppfølging av skatteoppkreverne*.

²² Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2017. Vedlegg 5 *Regionenes styring og oppfølging av skatteoppkreverne*.

Hver skatteregion utarbeider egne styringsbrev på grunnlag av Skattedirektørens styringsbrev, som sendes til alle skatteoppkreverkontorene i regionen. I disse styringsbrevene fastsetter regionen resultatkravene for styringsparametere som det enkelte skatteoppkreverkontoret vil bli styrt etter. Skatteregionene har også møter og/eller annen kontakt med skatteoppkreverne, hvor krav og forventninger tas opp.

Finansdepartementet mottar Skattedirektoratets halvårs-, årsrapport og årlig kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen. Regionenes rapporter inngår i grunnlaget for direktoratets rapportering.

Dokumentanalysen viser at styringsdialogen mellom Finansdepartementet og Skatteetaten er forankret i Prop. 1 S og Stortingets behandling av denne, hovedinstruks til direktøren i Skatteetaten samt økonomireglementet og økonomibestemmelsene. Styringsdialogen består blant annet av faste møter og tildelingsbrevet, Skatteetatens halvårs- og årsrapport samt referater fra rapportmøter og faglige kontaktmøter.²³

Risikobasert arbeidsgiverkontroll

Skattedirektoratets styringsbrev viser til at skatteoppkreverne generelt i arbeidet med arbeidsgiverkontrollen må legge vekt på utvelgelsesprosessen og sikre at kontrollobjektene velges på bakgrunn av en risikovurdering.²⁴

Skattedirektoratet opplyser i intervju at de ønsker å styre utvelgelsen, spesielt for å ivareta satsingen på arbeidslivskriminalitet. Skatteregionene lager derfor utplukklistene for skatteoppkreverne på grunnlag av direktoratets styringssignaler. Skatteoppkreverne står for den endelige utvelgelsen på grunnlag av sine egne risikovurderinger basert på lokalkunnskap.

Skattedirektoratet uttaler i intervju at skatteregionene kan differensiere femprosentkravet overfor skatteoppkreverne. Skatteregionene viderefører det overordnede resultatkravet om fem prosent arbeidsgiverkontroll til alle skatteoppkreverkontorene, selv om både skatteoppkreverne og regionkontorene sier at kontrollen bør være risikobasert. Skatteoppkreverne mener at femprosentkravet ikke tar hensyn til regionale og lokale forhold, og at forskjeller i næringsstruktur også bør føre til forskjeller i utvalgskriterier. Skattedirektoratet er enig i at risikoen knyttet til lokal og regional næringsstruktur må vurderes. Dette gjelder også hyppigheten av kontrollene i et firma (skatteyter).

Noen av de intervjuede skatteoppkreverne og regionkontorene gir uttrykk for at kravet om fem prosent kontrolldekning kan være vanskelig å kombinere med kravet til risikobasert utvelgelse. De intervjuede skatteoppkreverne sier de har ressurser til å nå målet om fem prosent arbeidsgiverkontroll, men for å nå målet gjennomfører de imidlertid flere enkle kontroller (formalkontroller).

Skattedirektoratet uttaler at de bruker flere virkemidler, både kontroll, informasjon og veiledning, for å øke de skattepliktiges etterlevelse av lover og regler, og at det innenfor arbeidsgiverkontrollen er mulig å variere virkemiddelbruken ut fra kontrollartene.²⁵ Ifølge direktoratet kan femprosentkravet medvirke til at små kommuner avsetter ressurser til arbeidsgiverkontrollen som de ellers ikke ville gjort.²⁶

Ifølge Finansdepartementet er verken andelen avdekkingskontroller av totalt antall kontroller eller for arbeidsgiverkontroll med som styringsparameter, men Skatteetaten har oversikt over denne andelen. Hvor stor andel arbeidsgivere som skal kontrolleres, gir isolert sett begrenset informasjon, og må vurderes i en større sammenheng. Departementet uttaler at organiseringen av skatteoppkreverfunksjonen legger lite til rette for det tillitsforholdet som bør ligge til grunn for mål- og resultatstyring av effekter.²⁷

I tilbakemeldingene viser Finansdepartementet til at de legger til grunn at Skatteetatens kontroller baserer seg på risikovurderinger. For skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll er det imidlertid flere hensyn som må veies mot hverandre, herunder behovet for at skatteoppkreverne faktisk bruker ressurser på, og gjennomfører arbeidsgiverkontroller. Styringsparameteren som måler andelen kontrollerte arbeidsgivere har så langt vært vurdert som en hensiktsmessig måte for departementet å skaffe seg styringsinformasjon om skatteoppkrevernes kontrolldekning av arbeidsgiverne. Som det fremgår av punkt 6.3 i rapporten kan et krav om en andel på fem

²³ Statsbudsjettet 2017 – Skatteetaten – tildelingsbrev, s. 2.

²⁴ Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2017. Vedlegg 5 Regionenes styring og oppfølging av skatteoppkreverne.

²⁵ Formalkontroller, avdekkingskontroller, undersøkelseskontroller og oppfølgingskontroller. Definisjonene for disse kontrollartene er beskrevet i tilknytning til tabell 2 under kapittel 6.1. *Arbeidsgiverkontroll*.

²⁶ Referat fra intervju med Skattedirektoratet 15.12.2017.

²⁷ Referat fra intervju med Finansdepartementet 16.1.2018.

prosent i seg selv medvirke til at kommuner avsetter ressurser til arbeidsgiverkontroll. Departementet er klar over at andelskravet reiser problemstillinger knyttet til kontrollprioriteringer og Skatteetatens oppfølging av skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroller, men det er ikke gitt at en mer ensidig vektlegging av omfang på og/eller effekter av skatteoppkrevernes avdekkingskontroller vil være mer hensiktsmessig. Departementet viser her til at det kan være problematisk å styre Skatteetaten på effektene av arbeidsgiverkontroller når det er kommunene som disponerer de viktigste innsatsfaktorene.

Analyse av området arbeidsgiverkontroll viser at det er en viss motstrid mellom kravet til fem prosent kontrolldekning og kravet til at utvalget skal være risikobasert. Systemet med at Skatteetaten lager en utplukksliste basert på sine prioriteringer, og hvor den enkelte skatteoppkrever står for det endelige utvalget, virker hovedsakelig etter hensikten. Mer problematisk er det at en del skatteoppkrevere gjennomfører en stor andel formalkontroller for å oppnå femprosentkravet, og at formalkontrollene slik fortrenger andre typer risikobaserte kontroller som kan ha bedre effekt på de skattepliktiges etterlevelse av lover og regler. Skatteregionene har mulighet til å differensiere antallskravet mellom skatteoppkrevere, men gjør det ikke. Det er ikke satt andelskrav til avdekkingskontroller som gjennomføres i arbeidsgiverkontrollen. Likevel er det noe som rapporteres om til departementet.

Involvering av skatteoppkreverne i Skatteetatens innsats mot arbeidslivskriminalitet

De overordnede styringssignalene om innsats mot arbeidslivskriminalitet (A-krim) er videreført i de regionale styringsbrevene og inneholder krav om å involvere skatteoppkreverne i Skatteetatens innsats mot A-krim.

Det er etablert arbeidslivskriminalitetsgrupper i de intervjuede skatteregionene. Skatteoppkreverkontorenes tilknytning til disse gruppene varierer, avhengig av om kontoret utfører arbeidsgiverkontrollen selv eller inngår i samarbeidsordninger med andre kommuner.

Enkelte av de intervjuede skatteoppkreverne mener de ikke er godt nok involvert i Skatteetatens kontrollsatser, og mener at de bør delta i både planleggingen og gjennomføringen av kontrollene. Regionene peker på at det er krevende å få til et godt samarbeid med alle aktørene og kontrollmiljøene som deltar i satsingen.

Skattedirektoratet sier i intervju at regionskontorene har ulike oppfatninger når det gjelder tilbakemeldinger om resultatene. Dersom det er få skatteoppkrevere i regionen, er det lettere å ha dialog enn om det er mange.²⁸

Finansdepartementet peker på at dagens organisering gjør det unaturlig å skille mellom Skatteetatens og skatteoppkrevernes kontroller, men at å involvere skatteoppkreverne i A-krimkontrollene fungerer bra. Departementet viser til tildelingsbrevet for 2018, hvor det går fram at Skatteetaten må fortsette å involvere skatteoppkreverne når de planlegger kontrollsatser.²⁹

Analysen av intervjuene viser at det er variasjoner i hvor involvert skatteoppkreverne opplever at de er i innsatsen mot arbeidslivskriminalitet, men at involveringen stadig blir bedre.

Samarbeid mellom skatteoppkrevere

Skattedirektørens styringsbrev viser til at flere kommuner har innført interkommunale samarbeid om skatteoppkreverfunksjonen og arbeidsgiverkontrollen, men at mange skatteoppkreverkontor fortsatt har små fagmiljøer. Regionene blir bedt om å være pådriver for å etablere interkommunalt samarbeid. Videre påpeker Skattedirektoratet at samarbeid med andre kommuner om arbeidsgiverkontrollen bør skje der kommunen selv ikke prioriterer tilstrekkelig med ressurser til arbeidsgiverkontroll. Skattedirektoratet vurderer at det fremdeles er for få kommuner som samarbeider om arbeidsgiverkontrollen, og at utviklingen til nå ikke er akseptabel.³⁰

Skattedirektoratet sier i intervju at de videre oppfordrer til interkommunalt samarbeid. Skattedirektoratet opplyser at samarbeidsformen vil variere, avhengig av om det gjelder skatteregnskap, innkreving eller arbeidsgiverkontroll.

²⁸ Referat fra intervju med Skattedirektoratet 15.12.2017.

²⁹ Referat fra intervju med Finansdepartementet 16.1.2018.

³⁰ Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2017. Vedlegg 5 *Regionenes styring og oppfølging av skatteoppkreverne*.

Det er kommuneloven som setter rammer for hvilke samarbeidsformer som kan brukes, og kommunene kan velge ulike løsninger.³¹

Tabell 6 viser utviklingen i antallet skatteoppkreverkontor i regionene.

Tabell 6 Utvikling i antall skatteoppkreverkontor³²

Region	Antall kommuner	Antall SKO 2014	Prosent	Antall SKO 2015	Prosent	Antall SKO 2016	Prosent
Skatt nord	87	73	16,1 %	70	19,5 %	69	20,7 %
Skatt vest	85	58	31,8 %	55	35,3 %	53	37,6 %
Skatt øst	89 ³³	55	38,2 %	55	38,2 %	53	40,4 %
Skatt sør	83	50	39,8 %	48	42,2 %	45	45,8 %
Skatt Midt-Norge	84	39	53,6 %	39	53,6 %	36	57,1 %
Totalt	428	275		267		256	

Kilde: Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen

Tabell 6 viser at stadig flere kommuner samarbeider om felles skatteoppkreverfunksjon. Skatt nord er regionen med færrest sammenslåtte skatteoppkreverkontorer, med en andel på drøyt 20 prosent i 2016. Skatt Midt-Norge har flest sammenslåtte kontorer, med en andel på nesten 60 prosent.

Alle skatteoppkreverne i undersøkelsen samarbeider med andre på visse deler av skatteoppkreverfunksjonen. Samarbeidet strekker seg fra at arbeidsgiverkontrollen er satt bort, til at skatteoppkreverfunksjonen er fullt integrert. Én skatteregion har også en ordning hvor skatteoppkreverne kan kjøpe arbeidsgiverkontroll fra Skatteetaten.

Én av de intervjuede skatteregionene opplyser at de har oppfordret til samarbeid i alle år, men at de enkelte steder møter stor motstand fra kommunene. Den andre skatteregionen opplyser at regionen i løpet av det siste året har intensivert arbeidet med styring og oppfølging av skatteoppkreverne, og at regionen nå arbeider mer målrettet for å få til samarbeid mellom skatteoppkreverkontorene. I dette arbeidet bruker regionen de virkemidlene som er tilgjengelige, og har erfart at muntlig kontakt fungerer best i arbeidet for å få kommunene til å samarbeide.

Skattedirektoratet opplyser at direktoratet har gode erfaringer med prøveordningen hvor én region har gjennomført arbeidsgiverkontroll på vegne av flere skatteoppkrevere. Skatteetaten har i 2017 arbeidet videre med etablering av denne ordningen der Skatteetaten kan gjennomføre arbeidsgiverkontroller for kommunene.

Finansdepartementet har uttalt at innsatsen med samarbeidet mellom skatteoppkreverne skal fortsette. Det er også tatt med i skattedirektørens styringsbrev. Skattedirektoratet ønsker at arbeidet med å etablere flere samarbeid skal gå raskere, for blant annet å løse ressursituasjonen. Direktoratet forteller at de skatteoppkreverne som har størst behov for å samarbeide, sliter med å etablere avtaler. Direktoratet har imidlertid ikke styring med hvordan samarbeidet organiseres, og uttaler at de ikke har myndighet til å instruere kommunene og skatteoppkreverne om organiseringen.³⁴

Departementet mener kommunene bruker for lite ressurser på arbeidsgiverkontrollen, og viser til at regjeringen i forbindelse med forslag om å overføre skatteoppkreverfunksjonen til Skatteetaten foreslo å øke antall årsverk til denne kontrollen. Forslaget innebar at ressursene skulle overføres til Skatteetaten.³⁵

Finansdepartementet mener at den samlede håndteringen av skatteoppkreverfunksjonen ikke er god nok slik som den er organisert i dag. Ifølge departementet trengs det sterkere styring av funksjonen, og det må jobbes med å bedre kvaliteten på skatteoppkrevernes gjennomføring av oppgavene. Departementet understreker at Skatteetaten må jobbe med å styrke samarbeidet mellom skatteoppkreverkontorene, og at mer aktiv styring fra

³¹ Referat fra intervju med Skattedirektoratet 15.12.2017.

³² Med antall skatteoppkreverkontor menes enheter som gjennomfører hovedparten av skatteoppkreveroppgavene. Rene arbeidsgiverkontrollordninger er ikke tatt med i oversikten.

³³ Her er Os kommune og Tolga kommune inkludert, som hører til Skatt øst, men kontrolleres av Skatt Midt-Norge fordi de har samordnet skatteoppkreverfunksjon med Røros kommune.

³⁴ Referat fra intervju med Skattedirektoratet 15.12.2017.

³⁵ Referat fra intervju med Finansdepartementet 16.1.2018.

Skatteetaten vil være et viktig virkemiddel for å bedre den faglige kvaliteten i skatteoppkreverfunksjonen. Dette går også fram av tildelingsbrevet til Skattedirektoratet for 2018.³⁶

Analysen viser at det er et klart ønske fra Finansdepartementet og Skatteetaten at flere skatteoppkrevere samarbeider, fordi dette vil sikre at skatteoppkreverne har robuste fagmiljøer som kan håndtere et krevende arbeidsfelt. Regionkontorene arbeider aktivt med å oppmuntre til samarbeid, men både regionene, Skattedirektoratet og Finansdepartementet framhever at de ikke har mulighet til å tvinge fram samarbeid mellom skatteoppkreverne.

Likebehandling og rettssikkerhet

Skattedirektoratet ber i styringsbrevet regionene om å være ekstra oppmerksomme på likebehandling og rettssikkerhet i sin faglige oppfølging av skatteoppkreverne. Videre oppfordrer Skattedirektoratet til tett samarbeid mellom skatteoppkreverne og skatteregionene, for å sikre likebehandling av skatteyterne ved tyngre innfordringstiltak på innkrevingsområdet.

Skatteetaten har etablert rutiner og systemer for å følge opp likebehandling og rettssikkerhet, blant annet gjennom felles systemløsninger og funksjoner/forretningsregler i disse, som debitortilpasset innkreving (DTI)³⁷, samt instruksjer, retningslinjer, rutiner, kompetanse tiltak og faglige styring og kontroll gjennom skatteregionene.

De intervjuede skatteregionene opplyser at de er oppmerksomme på likebehandling og rettssikkerhet i dialogen med og oppfølgingen av skatteoppkreverkontorene. Noen av skatteoppkreverkontorene som er intervjuet, mener etaten er styrt av rutiner for å ivareta likebehandling, og gir uttrykk for at de ønsker større rom for skjønnsmessige vurderinger i innkrevingsarbeidet enn hva de mener Skatteetaten legger til rette for.

Skattedirektoratet viser til at regelverket skal følges og praktiseres likt, uavhengig av hvilken kommune skatteyteren tilhører. Skattedirektoratet mener det er mulig å utøve skjønn, og forteller at det finnes veiledning og støtte i skatteoppkrevernes systemer for å håndtere tilfeller med feil i fastsettingsarbeidet. Skattedirektoratet mener også at Skatteetatens rutiner og systemer ikke står i veien for å utøve skjønn, men presiserer at hvis skatteoppkreverne får for stor mulighet til skjønnsutøvelse ved lempning og betalingsordninger, vil det kunne rokke ved likebehandlingen og rettssikkerheten på landsbasis.³⁸

Finansdepartementet vektlegger likebehandling og rettssikkerhet, det vil si lik behandling av like saker uavhengig av skatteoppkreverkontor og kommune. Departementet viser til at innkrevingsoppgavene med dagens organisering av skatteoppkreverfunksjonen er spredt på mange små fagmiljøer og gir større risiko for at like saker behandles ulikt.³⁹

Analysen viser at debitortilpasset innkreving er et virkemiddel som er med på å bidra til rettssikkerhet og likebehandling i skatteoppkrevernes innkrevingsarbeid, uavhengig av hvor i landet skatteyteren bor. Ifølge Skattedirektoratet har skatteoppkreverkontorene også muligheter til å utøve skjønn innenfor regelverket. Arbeidet med likebehandling og rettssikkerhet kan likevel bli bedre med større og sterkere fagmiljøer.

IKT som verktøy

Skatteetaten har flere IKT-verktøy som er viktige for oppgaveløsningen ved skatteoppkreverkontorene:

- KOSS er et støttesystem for kontrollgjennomføring av arbeidsgiveravgift både for skatteoppkrever og Skatteetaten.
- SOFIE er en IT-løsning for skatteregnskap og skatteinnkreving til stat og kommune.

³⁶ Referat fra intervju med Finansdepartementet 16.1.2018.

³⁷ Debitortilpasset innkreving (DTI) er et system for saksbehandlere ved skatteoppkreverkontorene i forbindelse med innkreving av restskatt. DTI innebærer at restskatteyterne grupperes etter sannsynligheten for å betale utestående restskatt. Hver skatteytergruppe blir gitt en egen betjeningsstrategi. Betjeningsstrategiene innebærer en ulik bruk av virkemidler / ulik rekkefølge på bruken av enkelte virkemidler for de ulike skatteytergruppene.

³⁸ Referat fra intervju med Skattedirektoratet 15.12.2017.

³⁹ Referat fra intervju med Finansdepartementet 16.1.2018.

Ifølge Skattedirektørens styringsbrev viser Skatteetatens arbeid med å utvikle rapporteringen fra KOSS seg mer krevende og kostbart enn først antatt, og må inntil videre utsettes. Skatteoppkreverne må derfor også i 2017 rapportere resultater for arbeidsgiverkontrollen til regionene manuelt.⁴⁰

Alle skatteoppkreverne mener KOSS er krevende å arbeide i. En av skatteoppkreverne mener Skatteetaten har underkommunisert hvor ressurskrevende dette arbeidet er. Kontoret er positivt til strengere krav i utvalgsfasen, men peker på at det er brukt mer ressurser på å velge ut kontrollobjekter enn tidligere, blant annet for å begrunne eliminering av kontrollobjekter.

Skattedirektoratet erkjenner at det kan være en viss brukerterskel for å beherske KOSS, og at det kan være tidkrevende ved at mye data må registreres i systemet, men opplyser at det er dels tilsiktet, siden det ble opprettet for å øke kvaliteten på systematikk og dokumentasjon. Direktoratet ønsker at alle i skatteoppkreverfunksjonen som arbeider med arbeidsgiverkontrollen, skal bruke KOSS. Dokumentasjonen skal inn i fagsystemet og kvalitetssikres. KOSS kan virke tungvint, men er noe man må lære og jobbe med løpende og ikke bare sporadisk. De utvikler kontrollarbeidet løpende og mener at det er den mest effektive arbeidsmåten. Systemet er tilrettelagt for å hente ut en rapport over resultater, men direktoratet har ikke hatt kapasitet til å lage et system for å hente rapporter ennå. Dette jobber de med nå.⁴¹

Ifølge Skattedirektoratet ble en ny versjon av SOFIE i ny Citrix-løsning (SKO-porten) lansert i mars 2018 for skatteoppkreverne. Skatteoppkreverkontorene får større tilgang til intranett, faglig informasjon med mer. Ny plattform med lettere administrering av lisenser til SOFIE gjør at (flere) skatteoppkreverer som har tjenstlig behov for det, kan få tilgang til nødvendige fagsystemer. Den nye Citrix-løsningen innebærer at skatteoppkreverkontorene ikke lenger trenger fast linje, og det forventes at kommunene sparer både tid og penger da bruken effektiviseres.

Når det gjelder IKT som verktøy, viser analysen at også disse brukes i tilfredsstillende grad. De som er intervjuet, peker på at KOSS har høy brukerterskel, men at ikke alle skal bruke KOSS i det daglige arbeidet. Etaten utvikler nye versjoner og IKT-systemer for blant annet å øke kvaliteten på skatteoppkreverkontorenes arbeid.

Analysen viser at de organisatoriske virkemidlene brukes på en god måte, og at direktoratet mottar og operasjonaliserer styringssignalene fra departementet. Direktoratet bruker regionene til å tilpasse styringssignalene overfor skatteoppkreverne i sin region, som opplever at de har god kontakt med regionskontorene. Flere av aktørene viser imidlertid til innbyrdes motstrid mellom krav om antall kontroller og risikobasert tilnærming i styringsparameterne, og at det kan være rom for å få mer effekt ut av virkemidlene hvis det fra regionenes side blir mer differensiert oppfølging av de ulike skatteoppkreverne. Videre er det visse utfordringer knyttet til todelingen av ansvaret for skatteoppkreverne. Skatteoppkreverne kan oppleve en skvis mellom forventninger fra Skatteetaten og ressursituasjonen ved det enkelte skatteoppkreverkontor. Dette synet deler Finansdepartementet, som framhever at de ikke er fornøyde med organiseringen.

Departementet viser i tilbakemeldingene sine til at avvik i resultatoppnåelsen til skatteoppkreverne henger sammen med at organiseringen av skatteoppkreverfunksjonen ikke er hensiktsmessig. Skatteetaten har ansvaret for den faglige styringen av skatteoppkreverne, men ikke myndighet til å bestemme eller prioritere hvor mye ressurser skatteoppkreveren bør bruke på oppgavene. Finansdepartementet informerte Stortinget om svakhetene ved denne organiseringen i forbindelse med forslaget om å overføre den kommunale skatteoppkreverfunksjonen til Skatteetaten i 2014–2015, jf. blant annet Meld. St. 2 (2014–2015) Revidert nasjonalbudsjett 2015 og Prop. 1 LS (2015–2016).

6.4. Pedagogiske virkemidler

Kompetansebygging

I tildelingsbrevene går det fram at Skatteetaten skal bidra med tilbud til skatteoppkrevernes kompetanseutvikling både sentralt og gjennom tilrettelegging for regionale tiltak.⁴² Kravene i tildelingsbrevene er videreført i Skattedirektørens styringsbrev, hvor det også går fram at kommunen har ansvar for å finansiere opplæringstiltak av egne ansatte.⁴³

⁴⁰ Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2017. Vedlegg 5 *Regionenes styring og oppfølging av skatteoppkreverne*.

⁴¹ Referat fra intervju med Skattedirektoratet 15.12.2017.

⁴² Tildelingsbrev 2016 og 2017.

⁴³ Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2017. Vedlegg 5 *Regionenes styring og oppfølging av skatteoppkreverne*.

Intervjuene med skatteoppkreverkontorene og skatteregionene viser at Skatteetaten mottar ønsker fra skatteoppkreverne om kurs og kompetansetiltak. Intervjuene viser også at ønskene om opplæring ofte innfris, og at regionene forsøker å tilpasse opplæringen til det enkelte kontor. Regionene oppfordrer skatteoppkreverne på ulike måter til å delta på aktuelle kurs og kompetansetiltak. Intervjuene viser videre at behovene for kompetansetiltak varierer mellom skatteoppkreverkontorene. De intervjuede skatteoppkreverkontorene mener de i stor grad får tilstrekkelige midler fra kommunen til å delta på de ønskede tiltakene, også på skatteoppkreverkonferansen.

Skattedirektoratet opplyser i intervju at etaten har et opplegg med KOSS-superbrukere både for skatteoppkreverne og skattekontorene, og at Skattedirektoratet organiserer opplæring i KOSS for nye brukere samt oppfriskningskurs for eksisterende brukere i ulike emner. Skatteoppkreverne må selv melde inn behov for opplæring.⁴⁴

Skattedirektoratet opplyser videre at ansvaret for skatteoppkrevernes kompetanse følger av kommunenes administrative ansvar for skatteoppkreverfunksjonen. Skattedirektoratet har nedfelt i instruks at skatteoppkreverne skal ha «tilstrekkelig kompetanse». Hva som ligger i dette begrepet, er ikke nærmere definert, men etaten gir gjennom kurs et tilbud som skal oppfylle kravet. Disse kursene er imidlertid ikke obligatoriske.

Finansdepartementet viser i tilbakemeldingene til Instruks for skatteoppkrevere (skatteoppkreverinstruksen) § 2-1, som blant annet omhandler krav til skatteoppkreverens kompetanse. Nærmere beskrivelse av hva som ligger i kompetansekravet er ifølge departementet utdypet i Retningslinjer til utfylling av skatteoppkreverinstruksen kapittel 1 og 2, § 2-1.1 hvor det i annet ledd framgår: «Skatteoppkreverkontoret skal inneha tilstrekkelig kompetanse om relevant regelverk på skattebetalingsområdet. Kontoret skal være oppdatert om gjeldende regelverk og ha rutiner som fanger opp endringer i skattebetalingsloven og skattebetalingsforskriften samt regelverket om tvangsfullbyrdelse, konkurs og midlertidig sikring. Det forventes også at skatteoppkreverne og de ansatte deltar på orienterings- og opplæringsmøter som arrangeres av Skatteetaten.»

Alle som er intervjuet, viser til at ikke alle skatteoppkreverkontorer deltar på opplæringstiltak eller skatteoppkreverkonferansen. Årsakene til dette er ikke systematisk kartlagt, men sykdom og manglende ressurser blir av flere nevnt som mulige forklaringer.

Departementet mener etaten gjør mye for å tilrettelegge for skatteoppkrevernes kompetanseheving ved å tilby kompetansehevende tiltak. Finansdepartementet mener kommunene må prioritere Skatteetatens kompetansetilbud og la skatteoppkreverne delta på kursene de trenger. Skatteetaten har ikke noen virkemidler overfor kommunene om skatteoppkreverne ikke benytter seg av kurstilbud og tilegner seg nødvendig kompetanse. Departementet mener at denne situasjonen ikke er ideell, og ønsker bedre virkemidler overfor kommunene.

Analysen viser at Skatteetaten bruker virkemidlet kompetansebygging. I all hovedsak er skatteoppkreverne både fornøyde med tilbudet og med at de får komme med innspill om hvilke kurstilbud som skal gis. Alle som er intervjuet, uttrykker at det kan være avvik mellom ønsket deltakelse på kompetansetiltakene fra skatteoppkrevernes side og faktisk deltakelse. Alle som er intervjuet, gir uttrykk for at manglende ressurser fra den administrativt ansvarlige kan være en av årsaksforklaringene. Finansdepartementet er også fornøyde med arbeidet Skatteetaten gjør innenfor dagens rammer på dette området, men peker på manglende virkemidler overfor kommunene for å sikre tilstrekkelig kompetanse.

Veiledning

Ifølge styringsbrevet skal skattekontorenes faglige styring av skatteoppkreverne gjennomføres ved blant annet faglig veiledning på områdene innkreving, skatteregnskap og arbeidsgiverkontroll.⁴⁵

De intervjuede skatteoppkreverkontorene har egne kontaktpersoner i skatteregionene. Skatteoppkreverkontorene mener i hovedsak at kontakten med regionene er god, de får faglig veiledning når de har behov for det, eller oppgir å ha et nært samarbeid med skatteregionen. Skatteregionene opplyser at de gjennom året har ulike former for kontakt med skatteoppkreverne sine. Kontakten skjer gjennom møter, e-post og telefon med

⁴⁴ Referat fra intervju med Skattedirektoratet 15.12.2017.

⁴⁵ Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2017. Vedlegg 5 *Regionenes styring og oppfølging av skatteoppkreverne*.

kontaktpersonene i regionene. Om kontaktpersonene i regionene ikke kan gi veiledning eller svare på faglige spørsmål, henvises skatteoppkreverne videre til riktig seksjon/person i regionen.

Analysen viser at skatteregionene har etablert systemer og rutiner for kontakt med skatteoppkreverne. De fleste av de intervjuede skatteoppkreverne er fornøyd med den faglige veiledningen de får fra regionene.

De pedagogiske virkemidlene brukes i stor grad og har i hovedsak forventet virkning. Imidlertid pekes det på at det er utfordringer med deltakelse på kompetansebyggende tiltak. Hovedinntrykket er at de fleste skatteoppkreverne deltar på kurs og konferanser, og at de ser på dette som viktig. Imidlertid er det fremdeles noen som ikke deltar. Årsakene til dette er ikke systematisk klarlagt, men manglende ressurser blir nevnt som en mulighet. Finansdepartementet framhever manglende virkemidler for å sikre deltakelse.

6.5. Juridiske virkemidler

Instruksjonsmyndighet og sanksjonsmuligheter

Skatteetaten har det faglige ansvaret for utøvelsen av skatteoppkreverfunksjonen. Skatteoppkreverne er ansatt i kommunene og finansieres av kommunene innenfor rammebevilgningene de mottar. Alle intervjuobjektene, både skatteoppkreverne, regionene, Skattedirektoratet og Finansdepartementet, opplever at denne organiseringen kan være utfordrende. Det blir trukket fram at det kan komme krav og forventninger fra Skatteetaten uten at disse følges opp med ressurser eller bevilgninger fra kommunene, at kommunene har liten forståelse for skatteoppkrevernes oppgaveløsning og viser til dårlig økonomi som begrunnelse for å ikke sette av tilstrekkelige ressurser. Både Skattedirektoratet og regionene framhever at Skatteetaten har få virkemidler og ingen sanksjonsmuligheter for å få gjennomført nødvendige tiltak, og at det verken er mulig å slå sammen skatteoppkreverne til større enheter, øke samarbeidet om oppgaver eller få avsatt tilstrekkelige ressurser dersom ikke kommunene selv vil.

Prinsippet om kommunenes selvbestemmelsesrett er grunnleggende i forholdet mellom stat og kommune. Statsforvaltningen har ingen generell styrings-, instruksjons- eller overprøvingsrett overfor kommunene, og Stortinget har valgt at finansiering av skatteoppkreverkontorene gjøres gjennom rammebevilgningen til kommunene. Dette innebærer at kommunene selv bestemmer hvor mye ressurser de avsetter til skatteoppkreverfunksjonen. Inngripen i disse prinsippene krever lovhjemmel jf. kommuneloven § 6 og legalitetsprinsippet.

Prinsippene for statlig styring legger videre til grunn at man skal være varsom med å gripe inn i kommunenes selvbestemmelsesrett: «Økonomisk og juridisk rammestyring er hovedprinsippet for den statlige styringen. Detaljert statlig styring skal være særskilt begrunnet i nasjonale mål om rettssikkerhet, likhet og likeverd, liv og helse, makroøkonomisk styring, effektiv og samordnet bruk av offentlige ressurser, samfunnssikkerhet, bærekraftig utvikling eller hensynet til urfolk og nasjonale minoriteter.»⁴⁶

En særbestemmelse om instruksjon vil her være begrunnet i nasjonale mål om makroøkonomisk styring og effektiv og samordnet bruk av offentlige ressurser.

Skattebetalingsloven § 2-3 annet ledd lyder: «Departementet kan gi kommunene instruks om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene. Departementet kan også gi instruks om teknisk og arbeidsmessig samordning av skatteoppkrevernes og skattekontorenes oppgaver.» Denne myndigheten er delegert til Skattedirektoratet, jf. F21.12.2007 nr. 1766 § 2-3.

Spørsmålet som kommer på spissen, er om skattebetalingsloven § 2-3 annet ledd gir Finansdepartementet, ved Skattedirektoratet, en instruksjonsmyndighet som griper inn i kommunenes selvbestemmelse på skatteområdet.

At kommunene har stor selvbestemmelse, er utvilsomt, jf. kommuneloven § 6. Videre er det utvilsomt at staten kan gjøre inngripen i denne selvbestemmelsen, jf. kommuneloven § 6 og legalitetsprinsippet.

Skattedirektoratet gir i intervju uttrykk for en forståelse av at skattebetalingshåndboken angir bestemmelsens innhold, hvor det vises til at meningen er «å sikre den nødvendige samordning av arbeidsoppgavene i forbindelse med skriving av skattelister, skatteberegning og avregning». Skattebetalingshåndboken ble første gang utgitt i

⁴⁶ Veilederen *Statlig styring av kommuner og fylkeskommuner*.

2010 av Skatteetaten selv. Det er uklart hvor denne forståelsen kommer fra, og hvorfor bestemmelsen er tolket så snevert. Departementet viser i tilbakemeldingene til at de har fått opplyst fra Skattedirektoratet at tolkningen bygger på uttalelser gitt til tidligere skattebetalingslov. Det er ikke nærmere angitt hvilket dokument det gjelder.

Forståelsen av ordlyden «nødvendig utbygging» i bestemmelsen tilsier en myndighet til å instruere kommunene om ressursbruken på skatteoppkreverfunksjonen. Videre i andre punktum er det gitt myndighet til å instruere kommunene om «... teknisk og arbeidsmessig samordning ...» Ordlyden tilsier en instruksjonsmyndighet som omfatter mer enn «skriving av skattelister, skatteberegning og avregning». Etter revisjonens mening tilsier ordlyden at departementet har myndighet til å instruere skatteoppkreverne om å organisere seg slik at de ivaretar samfunnets behov for en effektiv skatteinnkreving.

Dette understøttes også av forarbeidene til 1952-loven. I forarbeidene blir det drøftet om kommunene skal ta ansvaret for innkrevingen av kommune- og statsskatt. Det er to forhold som gjør at noen høringsinstanser er skeptiske:

- manglende incentiver for kommunene til å innkreve statens del av skatten
- konflikt med *Kongeriket Norges Grunnlov* (Grunnloven) § 18 som påla «kongen» å inndrive statlige skatter

Etter mange vurderinger og høringer får saken sin løsning ved at det tas inn bestemmelser som sikrer statens kontroll over kommunenes innkreving av både kommune- og statsskatt. Finansdepartementet uttaler i Ot.prp. nr. 17 for 1951 *Om lov om betaling og innkreving av skatt* at «Når kommunene ikke skal ha ansvar for hele den utliknede statsskatt og alderstrydavgift, må dette imidlertid ha som forutsetning at statsmyndighetene kan føre slik kontroll med skatteregnskapet og innfordringen som anses nødvendig for å sikre at alt går rett for seg og at innfordringen drives effektivt».

Ot.prp. nr. 83 (2004–2005) *Om lov om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav* (skattebetalingsloven), uttaler om bestemmelsen:

«Annet ledd viderefører skattebetalingsloven § 56 nr. 1 fjerde punktum, som gir hjemmel til å gi forskrifter om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene, og om teknisk og arbeidsmessig samordning av skatteoppkreverkontorets, ligningskontorets og folkeregisterets oppgaver. Departementet anser det imidlertid tilstrekkelig med en instruksjonsadgang.»

Bestemmelsens ordlyd sammen med forarbeidene til 1952-loven og 2005-loven tilsier etter revisjonens oppfatning at departementet har instruksjonsmyndighet overfor kommunene om å avsette tilstrekkelig midler til å ivareta skatteoppkrevernes funksjoner, og til å samordne seg på en slik måte som departementet ser som formålstjenlig, for å ivareta sine oppgaver og samfunnets mål om makroøkonomisk styring og effektiv og samordnet bruk av offentlige ressurser.

I kontrollrapportene for 2015 og 2016 skriver direktoratet at som Finansdepartementet er kjent med, er dessverre sanksjonsmulighetene overfor kommuner som ikke etterlever gjentatte pålegg og ikke utfører skatteoppkreveroppgavene tilfredsstillende, begrenset.

I flere av intervjuene synes det å være uklarheter rundt begrepene «sanksjonsmulighet» og «instruksjonsmyndighet», og om en instruksjonsmyndighet kan eksistere uten en tilhørende sanksjonsmulighet. Riksrevisjonen har i intervjuene med direktoratet og departementet stilt flere spørsmål om disse begrepene og oppfatter at både direktoratet og departementet er enige i at det er lenge siden bestemmelsene ble fortolket, og at de kan ha tolket bestemmelsen for snevert.

Selv om Finansdepartementet og Skatteetaten ikke har direkte sanksjonsmuligheter, kan det etter revisjonens oppfatning vurderes om det kan rapporteres til Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD), som er kommunenes overliggende departement, dersom enkelte kommuner ikke retter seg etter gjentatte pålegg fra Skatteetaten. Det er i tilfelle opp til KMD å sanksjonere ved manglende etterfølgelse av instruksjonen. Finansdepartementet bemerker i sitt tilsvarende til foreløpig rapport at de også vurderer dette som en sanksjonsmulighet.

7 Konklusjoner

De overordnede målene for Skatteetaten er blant annet å legge til rette for at skatter, avgifter og andre krav blir riktig fastsatt og innbetalt. En av etatens hovedoppgaver er å kontrollere og følge opp hvordan de kommunale skatteoppkreverne krever inn formues- og inntektsskatt, trygdeavgift, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn.

Finansdepartementet er ikke fornøyd med at skatteoppkreverne hvert år ikke når resultatmålet for arbeidsgiverkontrollen om fem prosent kontrolldekning. Departementet er heller ikke fornøyd med at skatteoppkreverne ikke når resultatkravet for styringsparametere som er satt for innfordring av restskatt. Videre rapporterer Skattedirektoratet om gjentatte pålegg til skatteoppkreverne som ikke følger retningslinjene for innkrevingsarbeid, og om kommuner som ikke gjennomfører arbeidsgiverkontroll.

Revisjonen viser at Finansdepartementet og Skatteetaten har en rekke virkemidler til disposisjon i sin faglige styring og oppfølging av de kommunale skatteoppkreverne, som de utnytter på en god måte. Ansvaret for skatteoppkreverfunksjonen er imidlertid delt mellom Skatteetaten, som har det faglige ansvaret, og kommunene, som har det administrative ansvaret. Dette skaper en situasjon hvor krav og forventninger til resultater fra Finansdepartementet og Skatteetaten ikke nødvendigvis blir fulgt opp med riktig ressursinnsats fra kommunene.

Revisjonen vurderer at noen av virkemidlene kunne vært brukt i større omfang for å styrke den ønskede måloppnåelsen i skatteoppkreverfunksjonen. I tillegg kunne instruksjonsmyndigheten vært tatt i bruk overfor kommuner som ikke setter av tilstrekkelige ressurser til at skatteoppkreverkontoret kan ivareta sine oppgaver.

Problemstilling 1 Bruker Finansdepartementet og Skattedirektoratet de virkemidlene de har til rådighet?

1.1 Hvordan bruker departementet og direktoratet organisatoriske virkemidler i form av organisering samt styring og oppfølging?

Revisjonen vurderer at de organisatoriske virkemidlene blir brukt, men at det er potensial for mer hensiktsmessig bruk av styringsparametere.

Revisjonen tyder på at det kan være en iboende konflikt mellom kravet om å kontrollere fem prosent av arbeidsgiverne, og kravet om at kontrollene skal være risikobaserte. Skatteregionene viderefører kravet om fem prosent kontrolldekning til alle skatteoppkreverkontorer og varierer ikke andelskravet ut fra risiko, basert på blant annet konkret vurdering av lokale forhold hos det enkelte skatteoppkreverkontor. Revisjonen viser at det er uklart om avdekkingskontroller skal prioriteres i arbeidsgiverkontrollen, i og med det ikke er stilt krav om andel avdekkingskontroller til skatteoppkreverne. Det stilles krav til treffprosent på avdekkingskontroller, men det hjelper lite hvis skatteoppkreverne ser seg tvunget til å gjennomføre et stort antall formalkontroller som ikke er begrunnet i en risikoanalyse, for å oppfylle kravet om fem prosent kontrolldekning.

Likebehandling og rettssikkerhet er blant annet ivaretatt gjennom Skatteetatens instruksjer, retningslinjer, rutiner og felles systemløsninger og funksjoner, men arbeidet kan likevel bli bedre med større og sterkere fagmiljøer.

1.2 Hvordan blir pedagogiske virkemidler i form av kompetansehevende tiltak, veiledning og informasjon brukt?

Revisjonen vurderer at Skatteetaten tilbyr pedagogiske virkemidler innenfor alle relevante temaer, og at skatteoppkreverne er fornøyd med tilbudet, men at virkemidlet kan utnyttes enda bedre.

Revisjonen viser at Skatteetaten tilbyr kurs og kompetansehevende tiltak til skatteoppkreverne. Skatteoppkreverne er fornøyd med tilbudene, og er også stort sett fornøyd med kontakten og veiledningen fra regionene.

Revisjonen viser at Skatteetaten ikke har fastsatt konkrete kompetansekrav til skatteoppkreverne. Det er ikke obligatorisk for skatteoppkreverne å delta på kompetansetilbudene, og skatteoppkrevernes deltakelse på slike tiltak varierer. Det bør vurderes å stille mer konkrete kompetansekrav i instruksen, og noen obligatoriske kompetansetiltak bør være definert.

1.3 Hvordan bruker departement og direktorat juridiske virkemidler i lov, forskrift, regelverk og instruksjer?

Revisjonen vurderer at Finansdepartement og Skattedirektorat kan bruke de juridiske virkemidlene i skattebetalingsloven bedre.

Problemstilling 2 Hva er årsaker til at virkemidlene eventuelt ikke brukes?

Revisjonene viser at flere kommuner har innført interkommunale samarbeid om skatteoppkreverfunksjonen, men at mange skatteoppkrevere fortsatt arbeider i små fagmiljøer. Revisjonen viser videre at det er flere kommuner som ikke prioriterer tilstrekkelig med ressurser til arbeidsgiverkontrollen, og at gjentatte oppfordringer om samarbeid ikke følges opp av kommunene.

Revisjonsfunnene gjelder hovedsakelig manglende ressurser og små fagmiljøer. Departementet og Skattedirektoratet mener at de ikke kan pålegge kommunene å avsette ressurser eller at skattekontorer skal samarbeide. Departementet og Skattedirektoratet har i flere år forsøkt å styrke den faglige styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverfunksjonen gjennom de pedagogiske og organisatoriske virkemidlene. Departementet er likevel fortsatt ikke fornøyd med resultatene.

Finansdepartementet og Skatteetaten opplyser i intervjuer at de ikke har sanksjonsmyndighet overfor skatteoppkreverkontorene som ikke utfører skatteoppkreveroppgavene tilfredsstillende.

Revisjonens oppfatning er at hjemmelen i skattebetalingsloven § 2-3 annet ledd, om at «Departementet kan gi kommunene instruks om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene. Departementet kan også gi instruks om teknisk og arbeidsmessig samordning av skatteoppkrevernes og skattekontorenes oppgaver», bør vurderes.

Bestemmelsen kan inneholde myndighet til å instruere kommunene om å avsette tilstrekkelige ressurser til å oppfylle de faglige standardene som Finansdepartementet og Skattedirektoratet mener er nødvendig for å ivareta skatteoppkreverfunksjonen. Revisjonen vurderer også at bestemmelsens annet punktum kan gi departementet og direktoratet myndighet til å instruere kommunene til samarbeid med andre skatteoppkreverkontorer for å sikre et fagmiljø som er kompetent og har kapasitet til å ivareta de faglige forpliktelsene som oppgaven krever.

Instruksjonsmyndigheten kan vurderes i de tilfellene Skattedirektoratet rapporterer til Finansdepartementet om gjentatte pålegg til skatteoppkreverne som ikke følger retningslinjene for innkrevingsarbeid eller om kommuner som ikke gjennomfører arbeidsgiverkontroll.⁴⁷

Selv om Finansdepartementet og Skatteetaten ikke har direkte sanksjonsmuligheter, kan det vurderes om det kan rapporteres til Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD), hvis enkelte kommuner ikke retter seg etter gjentatte pålegg fra Skatteetaten. KMD har ansvaret for økonomiske og juridiske rammebetingelser for kommunesektoren, og skal bidra til at statens styring av kommunesektoren er samordnet, helhetlig og konsistent. Det er i tilfelle opp til KMD å sanksjonere ved manglende etterfølgelse av instruksjonen. Finansdepartementet uttaler i svaret til foreløpig rapport at de også vurderer dette som en sanksjonsmulighet.

⁴⁷ Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen 2015 og 2016.