

**Riksrevisjonen**

Riksrevisjonens undersøkelse av skatteoppkrevernes innkreving og stedlige arbeidsgiverkontroll – oppfølging av Dokument nr. 3:12 (1999–2000) og Dokument nr. 3:5 (2001–2002)

Dokument nr. 3:10 (2006-2007)



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

Denne publikasjonen finnes på Internett:
www.riksrevisjonen.no

Offentlige etater kan bestille publikasjonen fra
Departementenes servicesenter
Telefaks: 22 24 98 60
E-post: publikasjoner@dss.dep.no
www.publikasjoner.no

Andre kan bestille fra Akademika
Avdeling for offentlige publikasjoner
Postboks 8134 Dep
0033 Oslo
Telefon: 22 18 81 23
Telefaks: 22 18 81 01
E-post: offpubl@akademika.no

ISBN 978-82-90811-81-0

Forsideillustrasjon: Lars Tothammer
Foto: Ausloeser/Zefa/Corbis og Claus Peuckert/Scanpix

Riksrevisjonens undersøkelse av
skatteoppkrevernes innkreving og
stedlige arbeidsgiverkontroll –
oppfølging av Dokument nr. 3:12
(1999–2000) og Dokument nr. 3:5
(2001–2002)

Dokument nr. 3:10 (2006-2007)

Til Stortinget

Riksrevisjonen legger med dette fram Dokument nr. 3:10 (2006–2007)
Riksrevisjonens undersøkelse av skatteoppkrevernes innkreving og stedlige arbeidsgiverkontroll – oppfølging av Dokument nr. 3:12 (1999–2000) og Dokument nr. 3:5 (2001–2002).

Riksrevisjonen, 1. juni 2007

For riksrevisorkollegiet

Jørgen Kosmo
riksrevisor

Innhold

| | | |
|----------|---|-----------|
| 1 | Innledning | 7 |
| 2 | Oppsummering av undersøkelsen | 8 |
| 2.1 | Variasjoner i innkreving av restskatt | 8 |
| 2.2 | Kontrollomfang og planlegging av stedlig arbeidsgiverkontroll | 10 |
| 2.3 | Samarbeid om arbeidsgiverkontrollen | 11 |
| 2.4 | Fastsettelse av mål og resultatkrav | 11 |
| 3 | Riksrevisjonens bemerkninger | 11 |
| 4 | Departementets svar | 12 |
| 5 | Riksrevisjonens uttalelse | 13 |
| | Vedlegg: Rapport | 15 |

Finansdepartementet

Riksrevisjonens undersøkelse av skatteoppkrevernes innkreving og stedlige arbeidsgiverkontroll – oppfølging av Dokument nr. 3:12 (1999–2000) og Dokument nr. 3:5 (2001–2002)

1 Innledning

Det overordnede målet for skatteetaten er å sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av skatter og avgifter. To sentrale oppgaver i denne forbindelse er innkreving av skatter og kontroll av arbeidsgivernes innberetning og innbetaling av skatt og arbeidsgiveravgift.

Innkreving av skatter og kontroll av arbeidsgivere utføres av de kommunale skatteoppkreverkontorene. Skatteoppkreverkontorenes innkreivingsresultater og bruk av virkemidler har i mange år variert mellom kommunene. Omfanget av den stedlige arbeidsgiverkontrollen har også variert mellom kommunene og har på landsbasis ligget under Skattedirektoratets resultatkrav på 5 prosent.

Riksrevisjonen rapporterte i Dokument nr. 3:12 (1999–2000) en undersøkelse av skatteoppkrevernes innfordringsarbeid og i Dokument nr. 3:5 (2001–2002) en undersøkelse av skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll. Målet med disse revisjonene var blant annet å undersøke om innfordringsarbeidet for restskatt ble praktisert som forutsatt, samt vurdere omfanget og kvaliteten av den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Undersøkelsene viste at bruken av virkemidler i innkreivingsarbeidet var forskjellig i kommunene. Utlegg og tynge innfordringstiltak ble brukt i begrenset grad. Det ble i tillegg reist spørsmål ved organiseringen av den kommunale skatteoppkreverfunksjonen med delt faglig og administrativ styring mellom staten og kommunene.

Undersøkelsen av den stedlige arbeidsgiverkontrollen viste at det på landsbasis i gjennomsnitt kunne gå 30 år mellom hver gang en arbeidsgiver kunne forvente kontroll. Den viste også store variasjoner mellom fylkene og mellom kommunene med hensyn til andelen kontrollerte arbeidsgivere. Undersøkelsen viste videre at store kommuner kontrollerte en større andel arbeidsgivere enn mellomstore og små kommuner, og at kommuner tilsluttet interkommunale ordninger i perioden 1998 til 2000 gjennomgående hadde en høyere kontrolldekning enn kommuner som ikke var tilsluttet slike ordninger. 25

prosent av kommunene hadde ikke utarbeidet kontrollplaner, og 36 prosent av kommunene hadde ikke rutinebeskrivelser for den stedlige arbeidsgiverkontrollen.

Stortinget ble orientert om Finansdepartementets oppfølging av Dokument nr. 3:12 (1999–2000) om skatteoppkrevernes innfordringsarbeid første gang i Dokument nr. 3:1 (2004–2005) og senere i Dokument nr. 3:1 (2005–2006). Riksrevisjonen merket seg de tiltak og endringer Finansdepartementet og skatteetaten hadde iverksatt på innkreivingsområdet, jf. brev fra Finansdepartementet av 27. mai 2004. Departementet opplyste senere i brev av 10. juni 2005 at det totalt sett hadde vært en nedgang i ressursbruken ved skatteoppkreverkontorene de senere årene, og at det var store variasjoner i ressursbruken mellom skatteoppkreverkontorene. Departementet opplyste også at resultatene for 2004 viste at det er forskjeller i hvor raskt skatteoppkreverkontorene iverksatte tiltak overfor skyldnerne, og at innfordringsresultatene varierte mellom skatteoppkreverkontorene. Finansdepartementet mente at skatteoppkrevernes innfordringsarbeid samlet sett ikke var tilfredsstillende. På dette grunnlag varslet Riksrevisjonen i Dokument nr. 3:1 (2005–2006) en ny undersøkelse av skatteoppkrevernes innfordringsarbeid. Kontroll- og konstitusjonskomiteen sluttet seg til Riksrevisjonens vurderinger, jf. Innst. S. nr. 84 (2005–2006).

Stortinget ble orientert om Finansdepartementets oppfølging av Dokument nr. 3:5 (2001–2002) om skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll i Dokument nr. 3:1 (2005–2006). Riksrevisjonen merket seg at Skattedirektoratet har prioritert arbeidet med å forbedre forhold som ble påpekt i undersøkelsen, jf. brev fra Finansdepartementet av 10. juni 2005. Skattedirektoratet opplyste i forbindelse med oppfølgingen at skattefogdkontorene fortsatt avdekket mangler ved flere skatteoppkreverkontorer, og at kontrolldekningen fortsatt viste store variasjoner mellom kommunene som ikke kunne forklares med lokale forhold. Departementet mente ut fra dette at arbeidsgiverkontrollen fortsatt ikke ble utført tilfredsstillende. På dette grunnlag varslet Riksrevisjonen i Dokument nr. 3:1 (2005–2006)

en ny undersøkelse av skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll. Kontroll- og konstitusjonskomiteen sluttet seg til Riksrevisjonens vurderinger, jf. Innst. S. nr. 84 (2005–2006).

Riksrevisjonen har funnet det hensiktsmessig å gjennomføre en samlet undersøkelse av skatteoppkrevernes innfordringsarbeid og stedlige arbeidsgiverkontroll.

Målet med den nye undersøkelsen har vært å kartlegge og vurdere resultatene av skatteoppkrevernes innfordringsarbeid med restskatt for personlige skattytere og skatteoppkrevernes stedlige kontroll av arbeidsgivere. Restskattekravene utgjør den største gruppen av misligholdte skattekrav. Forskjeller mellom skatteoppkreverkontorenes innfordringsresultater og forskjeller i bruken av virkemidlene i innkrevingsarbeidet er analysert. Det er også undersøkt om innfordringstiltakene bidrar til at utlignede skatter blir innbetalt. I tillegg er kvaliteten på arbeidsgiverkontrollen vurdert, samt at variasjonene mellom kommunene med hensyn til omfang og hyppighet av stedlige kontroller er analysert.

Utkast til rapporten ble forelagt Finansdepartementet 14. mars 2007. Finansdepartementet har gitt sine kommentarer i brev av 17. april 2007. Finansdepartementets kommentarer er innarbeidet i rapporten og i oppsummeringen av undersøkelsen. Rapporten fra undersøkelsen følger som trykt vedlegg.

2 Oppsummering av undersøkelsen

Undersøkelsen bygger på data innrapportert fra skatteoppkreverkontorene til Skattedirektoratet for restskattekrav for personlige skattytere for inntektsårene 2001, 2002 og 2003, med status for innfordringsarbeidet per henholdsvis 30. juni 2003, 30. juni 2004 og 30. juni 2005. For den stedlige kontrollen av arbeidsgivere bygger rapporten på data innrapportert til Skattedirektoratet fra alle kommunene for årene 2003, 2004 og 2005. I tillegg er statistikk fra skatteetatens årsrapport for 2006 brukt for å vise utviklingen for 2006. Det er sendt et elektronisk spørreskjema til alle skatteoppkreverkontorene. 320 skatteoppkreverkontorer svarte på spørreskjemaet. Disse representerer 81,7 prosent av landets kommuner. Målet med spørreundersøkelsen har vært å belyse årsaker til variasjonene i resultater og bruk av virkemidler i innfordringsarbeidet og i arbeidsgiverkontrollen. I tillegg er det gjennomført inter-

vjuer med to skattefogdkontorer med regionalt ansvar for oppfølging av skatteoppkreverkontorer, og seks skatteoppkreverkontorer som blir kontrollert av disse.

2.1 Variasjoner i innkreving av restskatt

Variasjoner mellom kommunene

Undersøkelsen viser at gjennomsnittstiden fra restskattekravene forfaller til første innkrevings-tiltak er iverksatt, var 25 dager for krav fra inntektsåret 2003. Det er imidlertid betydelige forskjeller mellom kommunene. I de små kommunene – 5000 eller færre innbyggere – kan det i gjennomsnitt gå fra ni dager til over et halvt år etter forfall før første tiltak blir registrert. Samtlige av de store kommunene – over 25 000 innbyggere – bruker i gjennomsnitt seks uker eller mindre før første innkrevings-tiltak er registrert. Kontroll- og konstitusjonskomiteen uttalte under behandlingen av Dokument nr. 3:12 (2000–2001) at ulike innfordringsstrategier bør være relatert til den enkelte sak og ikke til den enkelte kommune. I undersøkelsen stilles det spørsmål om variasjonen i innkrevingsarbeidet er i overensstemmelse med Stortingets forutsetninger om at det ikke skal forekomme utilsiktet variasjon i virkemiddelbruken mellom kommunene.

Undersøkelsen viser at skatteoppkreverkontorene i de kommunene som raskt setter i verk innkrevings-tiltak, også tvangsinnfordrer en større andel av kravene som ikke blir rettidig eller forsinket innbetalt. Disse skatteoppkreverkontorene innkrever også en større andel av restskattekravene totalt sett, inkludert det som innbetales rettidig og forsinket. Dette understreker betydningen av at innkrevingsprosessen iverksettes raskt.

Fravær og generelt liten bemanning på kontoret ble i spørreundersøkelsen trukket fram som årsaker til at resultatkravet for det aktuelle skatteoppkreverkontoret på innkrevingsområdet ikke ble nådd. For å imøtegå denne utfordringen, oppfordrer Finansdepartementet og Skattedirektoratet til samarbeid mellom skatteoppkreverkontorene. To av tre skatteoppkreverkontorer som samarbeider om innkrevingsarbeidet, oppga at dette har gitt mer effektiv innkreving. Undersøkelsen viser at kun 21 prosent av skatteoppkreverkontorene oppgir å ha noen form for samarbeid om innkrevingsarbeidet. I undersøkelsen stilles det derfor spørsmål om Finansdepartementet og Skattedirektoratet i tilstrekkelig grad har fulgt opp oppfordringen om økt samarbeid.

Variasjoner i bruk av innfordringstiltak

Skatteoppkreverkontorene skal vurdere innfordring gjennom utleggsforretning og dekningsaksjon dersom krav ikke kan forventes oppgjort innen rimelig tid. De nedre beløpsgrensene som skatteoppkreverkontorene oppga for bruk av utlegg, viser at praksis varierer betydelig mellom kommunene for dette tiltaket. Beløpsgrensene for begjæring av konkurs varierer også i betydelig grad. I undersøkelsen stilles det spørsmål om dette er i samsvar med Stortingets forutsetning om at forskjellig innfordring skal være knyttet til egenskaper ved kravet, og ikke være avhengig av kommunetilørighet eller andre forhold.

Liten bruk av enkelte tiltak

Undersøkelsen viser at de tyngre innfordringstiltakene tvangssalg og konkurs brukes i svært liten grad av skatteoppkreverkontorene. En stor andel av skatteoppkreverkontorene gjennomfører ikke tvangssalg. Det framgår av skatteoppkreverinstruksen at en skal være tilbakeholden med å begjære alminnelige lønnstakere konkurs. Medlemmene av kontroll- og konstitusjonskomiteen uttalte under stortingsbehandlingen av Dokument nr. 3:1 (2005–2006) at det i innfordringsarbeidet også bør legges vekt på andre måter å innkreve restansene på enn de tyngre tiltakene.

Skatterestansene er fortsatt betydelige, og det er særlig store krav som forblir uoppgjort. Undersøkelsen viser at kun 2,7 prosent av skyldnerne med akkumulert restanse over 100 000 kroner ved forfall for restskattekravene fra 2003 var begjært konkurs per 30. juni 2005. Liten bruk av tyngre innfordringstiltak som tvangssalg og konkurs av skatteoppkreverkontorene overfor skattefogdkontorene blir forklart med faglig usikkerhet og ressursituasjonen. I undersøkelsen stilles det spørsmål om den lave andelen av konkursbegjæring for skyldnere med store krav er i tråd med Stortingets forutsetning om at skatteinnfordringssystemet skal sørge for at skattene betales med de fastsatte beløp.

Andre funn

Undersøkelsen viser også at bruken av betalingsoppfordring og varsel om påleggstrekk som første innfordringstiltak har økt, mens andelen av § 4-18 varsler har gått ned.¹ Varsel etter tvangssalg etter byrdelsesloven § 4-18 er et generelt varsel til skyldner om at tvangsinnfordring vil bli iverksatt dersom kravet ikke blir betalt. Denne utviklingen

tyder på at skatteoppkreverkontorene forsøker å tilpasse innkreivingsarbeidet til debitormassen. Riksrevisjonen anser denne utviklingen som positiv. Skatteoppkrevernes relativt omfattende uformelle kontakt med skyldnerne er et annet uttrykk for denne utviklingen. Undersøkelsen viser imidlertid at det i liten grad ligger noen strategi bak bruken av uformelle tiltak. Kun 28 prosent av skatteoppkreverkontorene oppga å ha rutiner eller retningslinjer for bruk av uformelle tiltak.

Etter dekningsloven § 2-7 skal påleggstrekk begrenses slik at skyldneren beholder tilstrekkelige midler til rimelig underhold. Forut for pålegg om trekk skal skatteoppkreverkontoret derfor skaffe seg oversikt over skyldnerens økonomiske situasjon. De intervjuede skatteoppkreverkontorene oppga at de sender skattyterne et skjema for egenrapportering av økonomiske data, men at de sjelden mottar utfylt skjema i retur. Flere skattefogdkontorer rapporterer at påleggstrekk nedlegges uten at det gjøres tilstrekkelig forundersøkelser.² Forholdet ble også omtalt i Dokument nr. 3:12 (1999–2000).

Skatteoppkreverkontorene skal alltid vurdere å sikre kravet med utlegg mens påleggstrekket løper. Undersøkelsen viser at dette er gjort i begrenset grad – selv for krav over 100 000 kroner er under halvparten forsøkt sikret gjennom utleggsforretning. Undersøkelsen viser også at rettsvern i henhold til tvangssalgloven § 7-20 bare var registrert sikret av skatteoppkreverkontorene for 36 prosent av kravene der det var tatt utlegg. Dersom skatteoppkreverkontorene unnlater å sikre rettsvern, kan det ikke gjennomføres tvangssalg. Manglende rettsvern medfører også at utleggspantet ikke kan gjøres gjeldende overfor konkursbo. Manglende sikring av kravene øker risikoen for at de ikke blir innfridd og dermed inntektstap for det offentlige.

Finansdepartementet påpeker i kommentarene til undersøkelsen at skatteoppkreverfunksjonene har svak kapasitet, liten kompetanse og lav prioritering i de små kommunene. I den forbindelse viser Finansdepartementet til at 64 prosent av kommunene i 2004 brukte færre enn to årsverk til skatteoppkreverarbeidet, mens 28 prosent brukte færre enn ett årsverk. For innkreivingsarbeidet medfører dette at små kommuner har en mindre profesjonell innkreivning enn ønskelig,

1) Fra krav for inntektsåret 2001 til krav for inntektsåret 2003

2) Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen i 2004, Skattedirektoratet 21. april 2005.

med lengre reaksjonstid for iverksettelse av tiltak og sjeldnere valg av tyngre tiltak. Finansdepartementet framholder at dette kan føre til mindre riktig skatteinnfang og ulik behandling av skattyterne.

2.2 Kontrollomfang og planlegging av stedlig arbeidsgiverkontroll

Etter skattebetalingsloven § 47 nr. 1 første og annet punktum har skatteoppkreverne plikt til å føre kontroll og hjemmel til å foreta ettersyn hos arbeidsgivere. Lov om folketrygd av 28. februar 1997 (folketrygdloven) § 24-4 6. ledd gir skatteoppkreveren tilsvarende plikt og hjemmel til kontrollvirksomhet vedrørende arbeidsgiveravgiften. Formålet med arbeidsgiverkontrollen er å påse og sikre at skattetrekk og arbeidsgiveravgift blir korrekt beregnet, innbetalt og innberettet, jf. skatteoppkreverinstruksen § 5-1.³

Kontrollomfang

Skattedirektoratet har fra og med 2000 fastsatt konkrete resultatkrav for stedlig arbeidsgiverkontroll. I årene 2003 til 2006 var kravet at skatteoppkreverne skulle gjennomføre en årlig stedlig kontroll av 5 prosent av arbeidsgiverne. Andelen kontrollerte arbeidsgivere for hele landet har i perioden 2003 til 2005 vært tilnærmet stabil på cirka 4,3 prosent og lå på et høyere nivå enn i 2000. Da var kontrollandelen på 3,3 prosent. I 2006 var det imidlertid en reduksjon i kontrollandelen til 4 prosent (7635 stedlige kontroller mot 8072 i 2005).

Den forrige undersøkelsen fra 2001–2002 viste at det i gjennomsnitt kunne gå opptil 30 år mellom hver gang en arbeidsgiver ble kontrollert. Dette fant kontroll- og konstitusjonskomiteen i sin behandling av undersøkelsen lite tilfredsstillende, jf. Innst. S. nr. 106 (2001–2002). Komiteen uttalte blant annet at dersom kontrollvirksomheten skal ha en funksjon, og risikoen for å bli utsatt for kontroll skal være reell, må hyppigheten av kontroll være jevnlig. Denne undersøkelsen viser at kontrolldekningen i perioden 2003–2005 innebar et gjennomsnitt på 23 år mellom hver gang en arbeidsgiver ble kontrollert. I undersøkelsen stilles det spørsmål om kontrollomfanget er tilstrekkelig for å sikre at risikoen for å kunne bli utsatt for kontroll skal være reell, slik Stortinget har forutsatt, jf. Innst. S. nr. 106 (2001–2002).

3) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen pkt. 1.1.1, Skattedirektoratet, mars 2002.

Variasjon i kontrollomfang mellom kommunene

Undersøkelsen viser store variasjoner i kontrolldekningen mellom kommunene. Undersøkelsen viser at mellom 6 og 8 prosent av kommunene ikke gjennomførte noen stedlige kontroller i perioden 2003–2005. Det var i hovedsak små kommuner som ikke hadde gjennomført stedlige kontroller. Resultatet av denne variasjonen er at arbeidsgiverne blir stilt overfor svært ulik risiko for å bli kontrollert.

Kontrollen av arbeidsgivere skal være basert på en vurdering av risiko og vesentlighet. Riksrevisjonen har gjennom intervjuer fått opplyst at enkelte skatteoppkrevere gjør begrensede kontroller for å nå det nasjonale resultatkravet for kontrolldekning på 5 prosent fastsatt av Skattedirektoratet. For å sikre en mer risiko- og vesentlighetsdrevet kontrollvirksomhet, stiller Riksrevisjonen spørsmål om det kan være hensiktsmessig i større grad å legge til rette for resultatkrav som er tilpasset forholdene i hver enkelt kommune.

Variasjon i planlegging av arbeidsgiverkontrollen

God planlegging av kontrollvirksomheten er en forutsetning for gode kontrollresultater. Ifølge retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen er utvelgelse av kontrollobjekter og utarbeidelse av kontrollplan viktige elementer i planleggingsfasen.

Undersøkelsen viser at cirka en firedel av skatteoppkreverkontorene ikke har utarbeidet noen årlig kontrollplan for den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Om lag halvparten av skatteoppkreverkontorene har ikke utarbeidet kriterier for utvelgelse av objekter for stedlig kontroll. Undersøkelsen viser videre at svært få skatteoppkreverkontorer har utarbeidet årlige risikovurderinger for arbeidsgiverkontrollen. Uten kontrollplan og utvalgskriterier blir det vanskeligere å evaluere om målene med stedlig arbeidsgiverkontroll er nådd. Uten tilstrekkelig planlegging er det også risiko for at kontrollen kan bli noe tilfeldig og lite risikodrevet. Den forrige undersøkelsen avdekket også mangelfull planlegging av kontrollvirksomheten. Denne undersøkelsen stiller spørsmål om Finansdepartementet i tilstrekkelig grad har fulgt opp Riksrevisjonens forrige undersøkelse for å sikre en bedre planlegging av kontrollarbeidet.

Variasjon i avdekkede beløp

Undersøkelsen viser store variasjoner i avdekkede beløp mellom kommunene i den stedlige

arbeidsgiverkontrollen. Videre viser den at en stor andel kommuner, 42,7 prosent, ikke avdekker feil eller mangler gjennom kontrollen. På denne bakgrunn stilles det i undersøkelsen spørsmål ved om det bør settes noe større krav til at kontrollobjekter velges på bakgrunn av faste kriterier og en vurdering av risiko og vesentlighet i den enkelte kommune, spesielt i kommuner som gjennomfører få kontroller.

Finansdepartementet uttaler i kommentarene til undersøkelsen at liten kompetanse og lav prioritering i de små kommunene medfører at de små kommunene har en mindre profesjonell arbeidsgiverkontroll enn ønskelig med lavere kontrollfrekvens og lavere avdekkingsgrad. Dette kan føre til mindre riktig fastsettelse av skatt og konkurransevridning mellom arbeidsgivere.

2.3 Samarbeid om arbeidsgiverkontrollen

Finansdepartementet har lagt vekt på resultatforbedring i den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Interkommunale kontrollordninger har vært et viktig virkemiddel for å øke både hyppigheten og kvaliteten på de stedlige kontrollene og anbefales spesielt for små kommuner med få arbeidsgivere og skatteoppkreverkontorer med liten kontrollerfaring. Sterkere fagmiljøer forventes å gi hyppigere og kvalitativt bedre kontroller.

Riksrevisjonens forrige undersøkelse fra 2001–2002 viste at store kommuner og kommuner tilsluttet interkommunale kontrollordninger gjennomgående kontrollerte en større andel arbeidsgivere enn små kommuner, mellomstore kommuner og kommuner som ikke deltar i interkommunale kontrollordninger. Denne undersøkelsen viser også at deltakere i interkommunale ordninger kontrollerer en større andel arbeidsgivere enn kommuner utenfor slike ordninger. Denne forskjellen har imidlertid avtatt i den undersøkte perioden.

I tillegg til god kvalitet i selve gjennomføringen av arbeidsgiverkontrollen har utvelgelsen av kontrollobjekter stor betydning for om skatteoppkreverkontorene avdekker feil eller mangler hos arbeidsgiverne. I intervjuer med fire skatteoppkreverkontorer som deltar i interkommunal samarbeidsordning, framgår det at utvelgelsen av kontrollobjekter fortsatt skjer på lokalt nivå av det enkelte skatteoppkreverkontor. Dette kan tyde på at det ikke skjer en samlet og helhetlig vurdering av risiko og vesentlighet i de interkommunale ordningene slik intensjonen synes å være. Dette kan føre til at feil og mangler ikke

avdekkes. I denne forbindelse vises det til resultatene i undersøkelsen, der det framgår at 43 prosent av de kommunene som deltar i interkommunale kontrollordninger gjennomfører stedlige kontroller uten å avdekke feil eller mangler. Hensikten med interkommunale kontrollenheter var å forbedre skatteoppkreverkontorenes resultater ved å utnytte de samlede ressursene på en bedre måte på tvers av kommunegrensene. For at interkommunalt samarbeid om arbeidsgiverkontrollen skal ha den ønskede effekten, stilles det spørsmål om det bør legges til rette for en mer helhetlig planlegging av arbeidsgiverkontrollen for kommunene i det interkommunale samarbeidet.

2.4 Fastsettelse av mål og resultatkrav

Skattefogdkontorene i regionen skal fastsette mål og resultatkrav i dialog med skatteoppkreverkontorene, og har mulighet til å differensiere resultatkravene på kommunenivå. Ett av fem skatteoppkreverkontorer svarte i spørreundersøkelsen at resultatkravene fastsettes uten dialog mellom skattefogdkontoret og skatteoppkreverkontoret, selv om cirka halvparten av skatteoppkreverkontorene opplever at dialogen har ført til mer hensiktsmessige resultatkrav. I undersøkelsen stilles det spørsmål om en styrket dialog om målfastsettelsen mellom skattefogdkontorene og skatteoppkreverkontorene kunne ha gitt grunnlag for bedre måloppnåelse i innfordringsarbeidet og arbeidsgiverkontrollen.

3 Riksrevisjonens bemerkninger

Målet med denne revisjonen har vært å undersøke resultatene av skatteoppkreverkontorenes innfordringsarbeid og stedlige arbeidsgiverkontroll. Riksrevisjonen vil peke på at en effektiv innfordring av skatter og en vel fungerende arbeidsgiverkontroll er av stor samfunnsmessig betydning.

Undersøkelsen viser at det er betydelige variasjoner mellom små, mellomstore og store kommuner i skatteoppkrevernes resultater og bruk av virkemidler både i skatteinnkrevingen og i den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Dette samsvarer med funnene i Riksrevisjonens tidligere undersøkelser.

Stortinget har med bakgrunn i Dokument nr. 3:12 (1999–2000) om skatteoppkreverkontorenes innfordringsarbeid understreket betydningen av likebehandling av skattytere. Det er viktig å til-

strebe ensartet behandling og sikre at det er egenskaper ved restansene og ikke andre forhold som er avgjørende for innfordringsprosessen. Undersøkelsen viser store variasjoner i gjennomsnittstiden som løper fra forfall til første tiltak iverksettes. Det er spesielt de små kommunene – inntil 5000 innbyggere – som bruker lang tid. Dette kan også påvirke innfordringsresultatene. De kommunene som raskt setter i verk innkrevingstiltak, tvangsinnfordrer en større andel av kravene, og de innkrever en større andel av de samlede restskattekravene. Riksrevisjonen stiller spørsmål om denne betydelige variasjonen er i overensstemmelse med Stortingets forutsetninger om likebehandling av skattytere og en effektiv innfordring av skatter. Sett i lys av Stortingets mål om likebehandling av skattyterne er det også uheldig at praksisen for bruk av tyngre innfordringstiltak varierer betydelig mellom kommunene.

Undersøkelsen viser også store variasjoner i kontrollomfanget i den stedlige arbeidsgiverkontrollen mellom kommunene. Det er fortsatt flere kommuner som ikke gjennomfører stedlig arbeidsgiverkontroll. Riksrevisjonen vil peke på at denne variasjonen fører til at arbeidsgivere blir stilt overfor ulik risiko for å bli kontrollert avhengig av kommunetilhørighet.

Finansdepartementet framholder at den påpekte variasjonen i arbeidsgiverkontrollen til en viss grad kan sies å være en naturlig følge av forskjeller i næringsstruktur mellom kommunene. Riksrevisjonen deler denne oppfatningen, men ser det som uheldig at kontrolldekningen varierer så vidt mye. Dette kan gi signaler til arbeidsgiverne om at risikoen for kontroll er lav i flere kommuner. Det er grunn til å stille spørsmål om det er en reell risiko for kontroll når det i gjennomsnitt går 23 år mellom hver gang en arbeidsgiver blir kontrollert, jf. Innst. S. nr. 106 (2001–2002).

Riksrevisjonens undersøkelse viser også svakheter i innholdet i arbeidsgiverkontrollen ved at det til dels er mangelfull planlegging av den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Over halvparten av skatteoppkreverne utarbeider ikke kriterier for utvelgelse av kontrollobjekter. I tillegg viser undersøkelsen at det kun er 16,2 prosent av skatteoppkreverkontorene som utarbeider årlige risiko- og vesentlighetsvurderinger for arbeidsgiverkontrollen. Riksrevisjonen mener dette kan påvirke kvaliteten av kontrollarbeidet.

Riksrevisjonen har merket seg at Finansdepartementet i sine kommentarer framholder at variasjonene som presenteres i undersøkelsen både når det gjelder innkreving og stedlig arbeidsgiverkontroll i stor grad kan sies å være en logisk følge av dagens organisering av skatteoppkreverfunksjonen. Departementet viser i den forbindelse til at særlig mindre kommuner har små ressurser til disposisjon for blant annet skatteoppkreverfunksjonen, og påpeker at dette fører til svakhetene som framkommer i undersøkelsen.

Etter Riksrevisjonens oppfatning har Finansdepartementet begrensede muligheter til å påvirke kommunenes prioriteringer innen dagens organisering der staten har et faglig ansvar, mens kommunene har et administrativt ansvar for tildeling av ressurser til skatteoppkreverkontorene. Riksrevisjonen stilte i Dokument nr. 3:12 (1999–2000) spørsmål om påviste svakheter i innfordringsarbeidet kan løses ved å gjennomføre tiltak innenfor dagens organisasjonsmodell. Det stilles på bakgrunn av de påviste svakhetene i denne undersøkelsen fortsatt spørsmål om den nåværende organiseringen av skatteoppkreverfunksjonen er hensiktsmessig.

4 Departementets svar

Saken har vært forelagt Finansdepartementet, og statsråden har i brev av 7. mai 2007 svart:

”Det vises til brev av 25.04.2007 fra Riksrevisjonen vedlagt dokumentet til Stortinget om ovennevnte. Riksrevisjonen ber om at Finansdepartementet avgir uttalelse til Riksrevisjonens avsluttende bemerkninger i dokumentet.

Finansdepartementet har merket seg Riksrevisjonens bemerkninger. Departementet vil vise til at den statlige skatteetaten har nedlagt et betydelig arbeid de senere årene for å styrke oppfølgingen av de kommunale skatteoppkreverne, bl.a. ved reorganisering av skattefogdenes kontroll av skatteoppkreverne, etablering av Skattedirektoratets intranett for skatteoppkreverne og ulike opplæringstiltak delvis finansiert av direktoratet. Samtidig har det pågått utredninger om forbedringer av skatteoppkreverfunksjonen. Saken er som nevnt i vårt brev av 17.04.2007, til bearbeiding i departementet.

5 Riksrevisjonens uttalelse

En effektiv innfordring av skatter og en vel fungerende arbeidsgiverkontroll er av stor samfunnsmessig betydning. Undersøkelsen viser at det fortsatt er betydelige variasjoner mellom kommunene i skatteoppkrevernes resultater og virkemidler både i innkrevingsarbeidet og i den stedlige arbeidsgiverkontrollen.

Etter Riksrevisjonens oppfatning er det grunn til å stille spørsmål om de store variasjonene i innkrevingsarbeidet er i overensstemmelse med Stortingets forutsetninger om likebehandling av skattyterne og en effektiv innfordring av skatter. Riksrevisjonen finner videre grunn til å stille spørsmål om det er en reell risiko for kontroll av arbeidsgivere når det i gjennomsnitt går 23 år mellom hver gang en arbeidsgiver blir kontrollert. Det vurderes også som lite tilfredsstillende

at andelen kontrollerte arbeidsgivere var lavere i 2006 enn i perioden 2003 til 2005. Finansdepartementet synes i all hovedsak å være enig i Riksrevisjonens vurderinger.

Finansdepartementet viser til at den statlige skatteetaten de siste årene har nedlagt et betydelig arbeid for å styrke oppfølgingen av de kommunale skatteoppkreverne. Finansdepartementet framholder videre at skatteoppkreverne likevel har svak kapasitet, liten kompetanse, og lav prioritet i de små kommunene. Riksrevisjonen kan langt på vei slutte seg til denne vurderingen. Riksrevisjonen mener det derfor fortsatt er god grunn til å stille spørsmål om en effektiv og hensiktsmessig skatteinnkreving og arbeidsgiverkontroll kan løses gjennom nåværende organisering.

Saken sendes Stortinget.

Vedtatt i Riksrevisjonens møte 23. mai 2007

Jørgen Kosmo

Jan L. Stub

Geir-Ketil Hansen

Ranveig Frøiland

Eirik Larsen Kvakkestad

Rapport: Skatteoppkrevernes
innkreving og stedlige arbeidsgiver-
kontroll – oppfølging av Dokument
nr. 3:12 (1999–2000) og Dokument
nr. 3:5 (2001–2002)

Vedlegg til Dokument nr. 3:10 (2006-2007)

Innhold

| | | | | | |
|----------|--|-----------|-----------------|---|-----------|
| 1 | Innledning | 19 | 5 | Vurderinger | 46 |
| 1.1 | Bakgrunn | 19 | 5.1 | Betydelige variasjoner i innkreving av restskatt | 46 |
| 1.2 | Riksrevisjonens oppfølging | 19 | 5.1.1 | Variasjoner mellom store og små kommuner | 46 |
| 1.3 | Mål og problemstillinger | 20 | 5.1.2 | Variasjoner i bruk av innfordringstiltak | 46 |
| 1.3.1 | Problemstillinger | 20 | 5.2 | Kontrollomfang og planlegging av stedlig arbeidsgiverkontroll | 47 |
| 1.3.2 | Avgrensning | 21 | 5.2.1 | Tilstrekkelig kontrollomfang i kommunene? | 47 |
| 2 | Metode og gjennomføring | 22 | 5.2.2 | Betydelig variasjon i kontrollomfang mellom kommunene | 48 |
| 2.1 | Analyse av data fra Skattedirektoratet | 22 | 5.2.3 | Variasjon i planlegging av arbeidsgiverkontrollen | 48 |
| 2.2 | Elektronisk spørreundersøkelse | 23 | 5.3 | Svakheter i samarbeid om arbeidsgiverkontrollen | 48 |
| 2.3 | Analyse av dokumenter | 23 | 5.4 | Samarbeid om fastsettelse av mål og resultatkrav | 49 |
| 2.4 | Intervju | 23 | Ordliste | 50 | |
| 3 | Revisjonskriterier | 24 | | | |
| 3.1 | Innledning | 24 | | | |
| 3.2 | Skatteetatens mål og prioriteringer | 24 | | | |
| 3.3 | Overordnede krav og styringsparametere | 24 | | | |
| 3.3.1 | Innfordringsarbeidet | 24 | | | |
| 3.3.2 | Arbeidsgiverkontrollen | 25 | | | |
| 3.4 | Nærmere om krav til skatteoppkreverkontorets oppgaveløsning | 25 | | | |
| 3.5 | Krav til skatteoppkreverkontorets virksomhet | 27 | | | |
| 3.6 | Tilsyn og kontroll med skatteoppkreverkontorets arbeid | 27 | | | |
| 4 | Fakta | 29 | | | |
| 4.1 | Resultater og praksis i innkreivingsarbeidet | 29 | | | |
| 4.1.1 | Innkreivingsresultater | 29 | | | |
| 4.1.2 | Variierende praksis i innkreivingsarbeidet | 30 | | | |
| 4.2 | Måloppnåelse og bruk av virkemidler i arbeidsgiverkontrollen | 35 | | | |
| 4.2.1 | Kontrolldekningen av arbeidsgivere | 36 | | | |
| 4.2.2 | Kravet til kontrolldekning og 0-kontroller | 38 | | | |
| 4.2.3 | Kontrollplaner og utvalgskriterier | 40 | | | |
| 4.2.4 | Gir samarbeid om kontrollvirksomheten bedre resultater? | 41 | | | |
| 4.3 | Mål- og resultatstyring | 43 | | | |
| 4.3.1 | Hvordan kvalitetssikres skatteoppkreverkontorenes arbeid? | 44 | | | |
| 4.3.2 | Hvordan fastsetter skatteetaten resultatmål for skatteoppkrevervirksomheten? | 44 | | | |

1 Innledning

1.1 Bakgrunn

Riksrevisjonen gjennomførte i 2000 en undersøkelse av skatteoppkrevernes innfordringsarbeid, og i 2001 en undersøkelse av skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll. Formålet med undersøkelsene var blant annet å undersøke om innfordringsarbeidet for restskatt ble praktisert som forutsatt i skatteoppkreverinstruksen og vurdere omfanget og kvaliteten av den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Undersøkelsene viste at innfordringsarbeidet ble praktisert forskjellig i kommunene med hensyn til bruk av virkemidler og prioritering av ressursene. Utlegg og tyngre innfordringstiltak ble brukt i begrenset grad. Det ble i tillegg stilt spørsmål ved organiseringen av skatteoppkreverfunksjonen, der kommunene har det administrative ansvaret og staten har et overordnet faglig ansvar. Undersøkelsen av skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll viste at det på landsbasis i gjennomsnitt kunne gå 30 år mellom hver gang en arbeidsgiver kunne vente seg kontroll. Undersøkelsen viste også store variasjoner mellom fylkene og mellom kommunene. Store kommuner kontrollerte en større andel arbeidsgivere enn mellomstore og små kommuner, og kommuner tilsluttet interkommunale ordninger i perioden fra 1998 til 2000 hadde gjennomgående en høyere kontrolldekning enn kommuner som ikke var tilsluttet slike ordninger. 25 prosent av kommunene hadde ikke utarbeidet kontrollplaner, og 36 prosent av kommunene hadde ikke rutinebeskrivelser for den stedlige arbeidsgiverkontrollen.

Dokument nr. 3:12 (1999–2000) *Riksrevisjonens undersøkelse vedrørende innfordring av skatter* ble oversendt Stortinget 9. juni 2000. Dokument nr. 3:5 (2001–2002) *Riksrevisjonens undersøkelse av skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll* ble oversendt Stortinget 9. november 2001. Kontroll- og konstitusjonskomiteen ga sine innstillinger 11. januar 2001 og 7. mars 2002, jf. Innst. S. nr. 103 (2000–2001) og Innst. S. nr. 106 (2001–2002). Sakene ble behandlet i Stortinget 9. februar 2001 og 21. mars 2002. Kontroll- og konstitusjonskomiteen merket seg at det ble avdekket variasjoner mellom kommunene med hensyn til gjennomføring og prioritering av skatteinnfordringen. Det ble reist spørs-

mål rundt organiseringen av den kommunale skatteoppkreverfunksjonen med delt faglig og administrativ styring. Komiteen delte Riksrevisjonens oppfatning om at forskjellsbehandling av skattytere er uheldig, og at ulike innfordringsstrategier bør være relatert til den enkelte sak og ikke til den enkelte kommune. Komiteen fant det lite tilfredsstillende at Riksrevisjonens undersøkelse av skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll viste at arbeidsgiverkontrollen ikke hadde den hyppighet som var forutsatt. Komiteen viste til undersøkelsen, hvor det gikk fram at det i noen fylker gjennomsnittlig gikk 43 år mellom hver kontroll. Flertallet av komiteens medlemmer ba derfor regjeringen legge fram forslag til tiltak som kunne gi bedre resultater når det gjaldt lokal skatteinnkreving både for arbeidsgiverkontroll og for innfordring.

1.2 Riksrevisjonens oppfølging

Riksrevisjonen følger normalt opp saker som oversendes Stortinget i Dokument nr. 3-serien tre år etter at dokumentet blir behandlet i Stortinget. Stortinget blir orientert om resultatet fra oppfølgingen i Dokument nr. 3:1 for det aktuelle året. Dersom Riksrevisjonen mener at det kan stilles spørsmål ved oppfølgingen departementet har gjort, kan det gjennomføres en ny undersøkelse.

Stortinget ble orientert om departementets oppfølging av Dokument nr. 3:12 (1999–2000) første gang i Dokument nr. 3:1 (2004–2005) og senere i Dokument nr. 3:1 (2005–2006). Resultatene for 2004 viste at det er forskjeller i hvor raskt skatteoppkreverkontorene iverksetter tiltak overfor skyldnere. I forbindelse med ny oppfølging i 2005 opplyste departementet at det har vært en nedgang i ressursbruken ved skatteoppkreverkontorene de senere årene, og at innfordringsresultatene varierer mellom skatteoppkreverkontorene. Riksrevisjonen konstaterte at det fortsatt var store ulikheter i innfordringsarbeidet mellom skatteoppkreverkontorene. På dette grunnlag varslet Riksrevisjonen i Dokument nr. 3:1 (2005–2006) en ny undersøkelse av skatteoppkrevernes resultatoppnåelse i innfordringsarbeidet.

Stortinget ble orientert om departementets oppfølging av Dokument nr. 3:5 (2001–2002), arbeidsgiverkontrollen, i Dokument nr. 3:1 (2005–2006). Skattedirektoratet opplyste i forbindelse med oppfølgingen at skattefogdkontorene fortsatt avdekket mangler ved flere skatteoppkreverkontorer, og at kontrolldekningen fortsatt viste store variasjoner mellom kommunene som ikke kunne forklares av lokale forhold. Departementet mente ut fra dette at arbeidsgiverkontrollen fortsatt ikke ble tilfredsstillende utført. Kontroll- og konstitusjonskomiteen merket seg at Riksrevisjonen ville følge opp skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll, jf. Innst. S. nr. 84 (2005–2006).

Det har i de senere år vært gjennomført en rekke tiltak for å forbedre utøvelsen av skatteoppkreverfunksjonen. Tiltakene omfatter både organisatoriske endringer og andre tiltak. Skattedirektoratet oppfordrer spesielt små kommuner til å samarbeide i interkommunale ordninger for å oppnå hyppigere og kvalitativt bedre kontroller i et større fagmiljø.¹ Skatteetatens arbeid for å styrke arbeidsgiverkontrollen er et viktig ledd i den samlede innsatsen for å bekjempe økonomisk kriminalitet.

Riksrevisjonen fant grunnlag for å følge opp om de ovennevnte tiltakene har ført til en forbedring av innkrevingsresultatene for skatt og resultater innenfor arbeidsgiverkontrollen, og om det fortsatt er variasjoner i bruken av virkemidler mellom kommunene. På bakgrunn av de iverksatte tiltakene og funnene i Riksrevisjonens tidligere undersøkelser ble det derfor besluttet å gjennomføre en ny samlet undersøkelse av skatteoppkrevernes innfordringsarbeid og stedlige arbeidsgiverkontroll.

Et utvalg skulle foreslå tiltak som kan forbedre skatteoppkreverfunksjonen. Det leverte sin rapport til Finansdepartementet i mai 2004.² I rapporten foreslo et samlet utvalg en rekke ikke-organisatoriske forbedringsforslag for videre utredning. Videre gikk flertallet i utvalget (fem av syv) inn for å statliggjøre funksjonen, mens mindretallet ønsket en fortsatt kommunal, administrativ løsning. På anmodning fra Finansdepartementet laget deretter Skattedirektoratet (med deltakelse fra kommunal sektor) en oppfølgende utredning uten tilråding, der følgende to organisatoriske alternativer til forbedring av

skatteoppkreverfunksjonen ble konkretisert: Fortsatt kommunal løsning med sterkere statlig styring, og full statliggjøring.³ Departementet skal komme tilbake til saken i 2007.⁴

Skatteetaten er per primo 2007 organisert med tre forvaltningsnivåer og har til sammen 138 formelle enheter: Skattedirektoratet på sentralt nivå, fylkesskattekontorer og skattefogdkontorer på fylkesnivå, og 98 lokale ligningskontorer som har ansvar for fastsettelsen av skattene. I tillegg har skatteetaten tre særskilte ligningskontorer: ett for storbedrifter, ett for utenlandssaker og ett oljeskattekontor.⁵ De nesten 400 kommunale og interkommunale skatteoppkreverkontorene er faglig underlagt Skattedirektoratet. Det er vedtatt at skatteetaten (både direktoratet og ytre etat) skal omorganiseres fra 1. januar 2008, bl.a. skal ytre etat inndeles i fem regionale skattekontorer.

1.3 Mål og problemstillinger

Målet med denne undersøkelsen er å kartlegge og vurdere resultatene av skatteoppkrevernes innfordringsarbeid med restskatt for personlige skattytere, og skatteoppkrevernes arbeid med kontroll av arbeidsgivere. Målet er også å vurdere om innfordringstiltakene bidrar til at utlignede skatter blir innbetalt, og å vurdere omfang og kvaliteten på arbeidsgiverkontrollen.

1.3.1 Problemstillinger

Følgende problemstillinger inngår i undersøkelsen:

- 1 Hvor stor andel av utlignede restskatter blir innkrevd?
- 2 Hvor stor andel arbeidsgivere blir kontrollert?
- 3 I hvilken grad benyttes hensiktsmessige virkemidler i innkrevingsarbeidet for personlig skattytere, og i hvilken grad er det variasjon mellom skatteoppkreverkontorene?
- 4 Hvordan tilrettelegger og gjennomfører skatteoppkreverkontorene arbeidsgiverkontrollen, og i hvilken grad er det variasjon mellom skatteoppkreverkontorene?
- 5 Hva er eventuelt årsakene til at skatteoppkreverne ikke gjennomfører innfordringsarbeidet og arbeidsgiverkontrollen som forutsatt?

3) Skattedirektoratet, 15. mars 2006, *Bedre skatteoppkreving – videre utredning*.

4) St.prp. nr. 1 (2006–2007) s. 73.

5) St.prp. nr. 1 (2006–2007) s. 16.

1) Brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen, 10. juni 2005.

2) NOU 2004:12 *Bedre skatteoppkreving*.

6 Hvordan ivaretar Finansdepartementet og skatteetaten styringen og oppfølgingen av skatteoppkreverne?

1.3.2 Avgrensning

Skatteoppkreveren har ansvaret for fellesinnkrevningen av inntekts- og formuesskatt og avgifter til folketrygden (trygdeavgift og arbeidsgiveravgift). Undersøkelsen er som den opprinnelige undersøkelsen, Dokument nr. 3:12 (1999–2000) avgrenset til å omhandle restskatt. Restskattekravene er også den klart største gruppen av misligholdte skattekrav.⁶ Undersøkelsen fokuserer på det innkrevingsarbeidet som gjøres for å få inn de restskattekravene som ikke er rettidig innbetalt, og hvor lang tid det tar før eventuelle innkrevningstiltak settes i gang.

Skatteoppkreverne er også ansvarlige for å kontrollere arbeidsgivere (arbeidsgiverkontrollen). Den kontormessige arbeidsgiverkontrollen, jf. skatteoppkreverinstruksen § 5-2, baserer seg på opplysninger som er tilgjengelige for skatteoppkreveren på hans kontor. Den stedlige kontrollen skjer ved gjennomgang av arbeidsgivers regnskaper med tilhørende bilag og opplysninger om virksomheten for øvrig.⁷ Undersøkelsen omfatter i hovedsak stedlige kontroller, men omtaler også den kontormessige kontrollen og andre type virkemidler.

6) Brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen, 10. juni 2005.

7) Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen pkt. 1.2.3 og 1.2.4.

2 Metode og gjennomføring

Den forrige undersøkelsen vedrørende innføring av skatter ble gjennomført i 15 utvalgte skatteoppkreverkontorer med fokus på innføringsprosessen og gjennomgang av restanselister. I den forrige undersøkelsen av arbeidsgiverkontrollen ble 157 skatteoppkreverkontorer i fem fylker valgt ut. I denne undersøkelsen ble en spørreundersøkelse om innkrevingsarbeidet og arbeidsgiverkontrollen sendt til alle skatteoppkreverkontorene. I tillegg er det gjennomført intervjuer på to skattefogdkontorer og hos seks skatteoppkreverkontorer.

2.1 Analyse av data fra Skattedirektoratet

For å analysere forskjeller i innfordringsresultatene og bruken av virkemidlene i innfordringsarbeidet mellom skatteoppkreverkontorene, er det brukt data som er innrapportert til Skattedirektoratet for restskattekrav for inntektsårene 2001, 2002 og 2003. Innbetalingsresultatene og informasjon om tiltaksbruk over flere år er datagrunnlag for undersøkelsen. Datafilene fra Skattedirektoratet inneholder rapporterte resultater fra skatteoppkreverkontorene, og brukes i styringsdialogen med skatteoppkreverne.

Forfallsdatoene som er brukt i undersøkelsen, er 20. august for dem som får skatteoppgjør i juni og 21 dager etter at skatteoppgjøret er klart for dem som får oppgjør i oktober. I tidsberegningene er det også tatt hensyn til om kravene er misligholdt etter første eller andre termin, det vil si tre eller åtte uker etter forfall. Styringsdialogfilene viser hvor stor andel av restskattekravene som kommer inn totalt, hvor stor andel som blir innbetalt rettidig, andelen restskattekrav som blir forsinket innbetalt, og innbetalinger etter iverksatte tvangstiltak. Dataene fra tiltakskodefilene viser hvilke formelle tvangstiltak hvert skatteoppkreverkontor har registrert og når, og hvor mye som er innbetalt etter at tiltaket er iverksatt. Det er skatteoppkreverkontorene selv som registrerer dataene i tiltakskodefilene. Feilkilder kan blant annet være at tiltak ikke registreres, eller feil kodebruk ved registreringen på skatteoppkreverkontorene. Det betyr at datakvaliteten kan

varierte noe.⁸ Skattedirektoratet har ikke undersøkt datakvaliteten de siste årene.

Restskattekrav basert på skjønnslikninger er holdt utenfor analysen av resultater og tiltaksbruk, fordi beregningsgrunnlaget er ufullstendig, og skattekravene er fastsatt etter skjønn.

For å analysere variasjonene mellom kommunene når det gjelder omfanget og hyppigheten av stedlige arbeidsgiverkontroller, brukes skatteoppkreverkontorenes innrapporterte data til Skattedirektoratet. Data over antall arbeidsgivere, antall stedlige kontroller og avdekkede beløp i alle kommunene for årene 2003, 2004 og 2005 er grunnlag for undersøkelsen av arbeidsgiverkontrollen. På bakgrunn av dataene over antall arbeidsgivere og stedlige kontroller er det beregnet kontrollandel og kontrollfrekvens/-hyppighet for hver kommune og for landet som helhet. Kontrollfrekvens er definert som hvor mange år det kan gå mellom hver gang en arbeidsgiver kan forvente seg stedlig kontroll. Kontrollandelen er beregnet som antall kontroller delt på antall arbeidsgivere (det vil si leverandører av lønns- og trekkoppgaver). Skattedirektoratets resultatkrav om 5 prosent kontrollandel på landsbasis innebærer at 1 av 20 arbeidsgivere blir kontrollert hvert år. Hver enkelt arbeidsgiver blir derfor i gjennomsnitt kontrollert hvert 20. år. I 2005 hadde landet som helhet en kontrollandel på 4,3 prosent. Det innebærer at hver enkelt arbeidsgiver i gjennomsnitt kan bli kontrollert hvert 23. år.

Avdekkede beløp er de manglende beregningsgrunnlag som skatteoppkreverkontorene avdekker gjennom stedlige kontroller. Dette er beløp som ikke er med i arbeidsgivernes beregningsoppgaver for skattetrekk og arbeidsgiveravgift. Grunnlaget for arbeidsgiveravgift og skattetrekk er ofte det samme, og rapporten vil derfor kun omhandle beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift. Skatteoppkreverkontorene rapporterer selv til Skattedirektoratet hvor mange stedlige kontroller som gjennomføres, og hvilke beløp

8) Opplyst i møte med Skattedirektoratet og Finansdepartementet, 28. november 2006.

som avdekkes. Analysen av grunnlagsdataene ses i sammenheng med blant annet kravene som Skattedirektoratet stiller til kontrollfrekvens, kriterier for utvelgelse av kontrollobjekter og kontrollplaner.

Inndeling av kommuner etter størrelse er gjort etter innbyggertall. Små kommuner har opptil 5000 innbyggere, mellomstore kommuner 5001 til 25 000 innbyggere og store kommuner over 25 000 innbyggere.

For innkrevingsområdet er datamaterialet brukt for å beregne aritmetisk gjennomsnitt for hver kommune og landet som helhet, både når det gjelder resultater og tidsbruk. Aritmetisk gjennomsnitt, median og variasjonsbredde for kommunegjennomsnittene er brukt for å si noe om variasjon mellom kommunene og deres resultater. På innkrevingsområdet er det også gjennomført korrelasjonsanalyser av tidsbruk og resultater. For arbeidsgiverkontrollen er datamaterialet brukt for å beregne andel kontrollerte arbeidsgivere, kontrollhyppighet og avdekkede beløp for hver kommune og landet som helhet. Variasjonsbreddene for disse verdiene er brukt for å illustrere variasjon i kontrollomfang og avdekkede beløp mellom kommunene. I tillegg er gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll beregnet og brukt for å vise resultatet av kommunenes kontrollarbeid.

2.2 Elektronisk spørreundersøkelse

For å innhente kvalitative og kvantitative data om innkrevingsarbeidet og arbeidsgiverkontrollen samt å belyse årsaker til variasjonene, ble et elektronisk spørreskjema sendt til alle skatteoppkreverkontorene. 320 skatteoppkreverkontor svarte på undersøkelsen. Disse representerer 81,7 prosent av landets kommuner. Det gjør at dataene fra undersøkelsen vurderes som representative for populasjonen av skatteoppkreverkontorer. Spørreundersøkelsen ble gjort i september 2006.

I spørreundersøkelsen ble respondentene bedt om å oppgi hvorvidt de har beløpsgrenser for bruk av enkelte innfordringstiltak. De som har beløpsgrenser, ble bedt om oppgi hvilket av fire alternative intervaller denne grensen befinner seg i for hvert av innfordringstiltakene. Intervallene er stigende, én er lavest og fire høyest. Denne type beløpsgrenser er viktige for skatteoppkrevernes innkrevingsstrategier, og offentliggjøres derfor ikke.

2.3 Analyse av dokumenter

Det er gjennomført dokumentanalyse av relevante instruksjoner og regelverk og interne retningslinjer. For å få fram hvordan skattefogdkontorene ivaretar tilsynet med skatteoppkreverkontorene, er skattefogdkontorenes ettersynsrapporter gjennomgått. Formålet med analysen er å få fram skatteetatens behandling og oppfølging av kritikkverdige forhold i rapportene, og om skattefogdkontorene gir skatteoppkreverkontorene pålegg og anbefalinger.

2.4 Intervju

Målet med intervjuene var å belyse årsaker til variasjoner i resultater og bruk av virkemidler. Formålet med intervjuene var også å få fram hvordan skatteoppkreverkontorene tilrettelegger og gjennomfører kontrollarbeidet, hvordan ressursene ved skatteoppkreverkontoret blir disponert, utdyping i bruken av både formelle og uformelle virkemidler og om skatteoppkreverkontorenes fullmakter oppfattes som tilstrekkelige. Intervjuene med skattefogdkontorene skulle gi innsikt i planlegging, kontroll og faglig oppfølging av skatteoppkreverkontorene, samarbeid med kommuneforvaltningen og skatteetaten for øvrig, og styringsdialogen med skatteoppkreverkontorene og Skattedirektoratet. Intervjuene ble gjennomført høsten 2006.

Totalt åtte intervjuer ble gjennomført i to fylker – to skattefogdkontorer med regionalt ansvar for oppfølging av skatteoppkreverkontorer og seks skatteoppkreverkontorer som blir kontrollert av disse.⁹ Skatteoppkreverkontorene ble valgt ut basert på resultater, tiltaksbruk, geografisk spredning, kommunestørrelse etter innbyggertall, og hvorvidt kontoret deltar i en samarbeidsordning. De intervjuede skatteoppkreverkontorene er ikke et representativt utvalg, kun et supplement til spørreundersøkelsen. Fylkene ble valgt fordi de har kommuner både i og utenfor samarbeidsordninger, av forskjellig størrelse og med stor variasjon i resultatene. Intervjuene av skattefogdkontorene ga informasjon om deres oppfølging av skatteoppkreverkontorene i tilsyns- og kontrollarbeidet.

9) Akershus fylke med Hurdal kommune, Skedsmo kommune og Vestby kommune. Sør-Trøndelag fylke med Midtre-Gauldal kommune, Røros kommune og Trondheim kommune.

3 Revisjonskriterier

3.1 Innledning

I forbindelse med behandlingen av Riksrevisjonens undersøkelse vedrørende innføring av skatter (Dokument nr. 3:12 (1999–2000)) uttalte Stortingets kontroll- og konstitusjonskomité at skatterestansene utgjorde betydelige beløp, og at det var et forbedringspotensial for skatteinnkrevningen, jf. Innst. S. nr. 103 (2000–2001). I forbindelse med komiteens behandling av Riksrevisjonens oppfølging av undersøkelsen, jf. Dokument nr. 3:1 (2004–2005) og Innst. S. nr. 43 (2004–2005), understreket den at vårt velferdssamfunn er tuftet på ideen om at alle skal bidra til fellesskapsløsningene gjennom innbetaling av skatt. Det er derfor viktig at skatteinnfordrings-systemet fungerer på en forutsigbar og kvalitativt god måte.

Skattebetalingsloven¹⁰ er hovedloven for betaling og innkreving av skatter og avgifter. Instruksjonsmyndigheten over skatteoppkreverne og delegering av myndighet til skatteoppkreverne er hjemlet i skattebetalingsloven § 56 nr. 1.

Skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll har ved flere anledninger vært til behandling i Stortinget som følge av Riksrevisjonens undersøkelser. På bakgrunn av tidligere undersøkelser, jf. blant annet Dokument nr. 3:2 (1996–1997) og Innst. S. nr. 86 (1996–1997), skrev Finansdepartementet i St.prp. nr. 1 (1999–2000) at det er spesielt viktig å styrke ettersynsvirksomheten, det vil si den stedlige arbeidsgiverkontrollen. I forbindelse med behandlingen av Riksrevisjonens undersøkelse vedrørende skatteoppkrevernes stedlige arbeidsgiverkontroll, jf. Dokument nr. 3:5 (2001–2002), uttalte Stortingets kontroll- og konstitusjonskomité at dersom en kontrollvirksomhet av denne art skal ha en funksjon, og dersom risikoen for å bli utsatt for kontroll skal være reell, må hyppigheten av slik kontroll være jevnlig. Komiteen mente Riksrevisjonens undersøkelse viste at arbeidet med stedlig arbeidsgiverkontroll hadde et stort forbedringspotensial, og at betydelige tiltak måtte iverksettes slik at hyppigheten av kontroll kunne økes.

10) Lov av 21. november 1952 nr. 2, om betaling og innkreving av skatt.

3.2 Skatteetatens mål og prioriteringer

Skatteetaten har som oppgave å sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av skatter og avgifter, jf. St.prp. nr. 1 for Finansdepartementet i årene 1999–2006. Det innebærer at skatter og avgifter skal fastsettes riktig og til rett tid, og at de skal betales til rett tid.¹¹ Etaten skal kontrollere og føre tilsyn med de kommunale skatteoppkrevernes innkreving av direkte skatter og arbeidsgiveravgift. Videre skal etaten sikre skatte- og avgiftsprovenyet. Det inkluderer å kontrollere grunnlaget for oppgavene fra skatte- og avgiftspliktige og tredjepart.

3.3 Overordnede krav og styringsparametere

3.3.1 Innfordringsarbeidet

Skattene skal betales til fastsatt tid og med de beløp som opprinnelig er fastsatt, jf. skattebetalingsloven § 30 nr. 1.

De årlige tildelingsbrevene viser at departementet ser det som viktig å videreføre arbeidet med å heve kvaliteten på og effektivisere innkrevingsområdet. Den delen av innkrevingsarbeidet som har størst inntektsmessig betydning, skal prioriteres. I tillegg er det viktig å videreutvikle skattefogdkontorenes faglige styrings- og oppfølgingsfunksjon overfor de kommunale skatteoppkreverne. Skatteetaten skal ha oppmerksomheten rettet mot restanseutviklingen og spesielt akkumulerte utestående fordringer.¹² Innkrevingsarbeidet skal holde et godt faglig nivå, saksbehandlingen i innkrevningen skal være effektiv, og skattefogdkontorenes faglige styringsdialog med skatteoppkreverne skal holde et godt faglig nivå. Et godt faglig nivå forutsetter at innkrevningen skjer i tråd med gjeldende lover¹³ og forskrifter på innfordringsområdet. Skattedirektoratet gir

11) St.prp. nr. 1 (2004–2005) og St.prp. nr. 1 (2005–2006) for Finansdepartementet .

12) Tildelingsbrevene for årene 2003 til 2005.

13) De mest sentrale lovene er: tvangsfullbyrdelsesloven (1992), dekningsloven (1984), konkursloven (1984), panteloven (1980), foreldelsesloven (1979), skattebetalingsloven (1952) og tinglysningsloven (1935).

skattefogdkontorene de overordnede føringene i de årlige disponeringsbrevene.¹⁴

3.3.2 Arbeidsgiverkontrollen

For skatteoppkrevernes arbeidsgiverkontroll framgår det av de årlige tildelingsbrevene at arbeidsgiverkontrollen må styrkes på landsbasis.¹⁵ Arbeidsgiverkontrollen er viktig både for å avdekke feil og uregelmessigheter, og for å oppnå en tilfredsstillende kvalitetssikring av fastsettelse og innbetaling av de enkelte skatte- og avgiftsartene. Nært samarbeid og samordning mellom skatteetaten og skatteoppkreverne i gjennomføringen av arbeidsgiverkontrollen er et prioritert tiltak, og det skal gjøres en særskilt innsats overfor kommuner der arbeidsgiverkontrollen er på et utilfredsstillende nivå.

3.4 Nærmere om krav til skatteoppkreverkontorets oppgaveløsning

Alle skatter som ikke blir betalt til rett tid, kan inndrives av skatteoppkreveren ved trekk i lønn eller andre lignende ytelser etter reglene i dekningsloven § 2-7.¹⁶

Instruks for skatteoppkrevere med merknader fastsatt av Skattedirektoratet 2. mai 2000 (skatteoppkreverinstruks) gjelder for gjennomføringen av de oppgavene de kommunale skatteoppkreverne er pålagt i skattebetalingsloven § 56 nr. 1, og i forskrifter, instruks og retningslinjer. Skatteoppkreverne har ansvaret for at oppgavene blir utført på en forsvarlig måte og til rett tid.¹⁷

Krav til innfordringstiltak

Innfordringstiltak skal settes i verk uten unødig opphold dersom krav som skatteoppkreveren har til innkreving i medhold av skattebetalingsloven § 48 nr. 1, står uoppgjort etter forfall.¹⁸ Ved valg av tiltak bør det tas hensyn til om skyldneren er personlig skattyter, arbeidsgiver eller næringsdrivende. Videre bør kravets art, størrelse og kravets alder tas i betraktning.¹⁹

Påleggstrekk kan benyttes som innfordringstiltak dersom skyldneren ikke gjør opp det skyldige beløpet straks, og dette skyldes manglende betalingssevne.²⁰ Påleggstrekk er trekk i lønnen besluttet av skatteoppkreveren til dekning av forskuddsskatt, restskatt, etterskuddsskatt eller annen utlignet skatt som lønnstakeren ikke har betalt i rett tid. Trekket gjøres av arbeidsgiver og skjer uavhengig av den tilsattes samtykke. Det er et krav at dekning kan forventes innen rimelig tid etter forfall. I dette ligger at det normalt må kunne forventes dekning innen seks måneder.²¹ Tilsvarende gjelder for avtale om trekk hvor skyldneren regelmessig mottar oppgjør, for eksempel betaling for solgte varer, som nevnt i skattebetalingsloven § 34.

Skatteoppkreveren skal alltid vurdere hurtigere innfordring gjennom utleggsforretning og dekningsaksjon dersom skyldneren ikke vil gjøre opp eller kravet ikke kan forventes å bli gjort opp innen seks måneder.²² For de tilfellene der denne tidsbegrensningen kommer til å bli overskredet, og skatteoppkreveren likevel ikke finner å kunne benytte andre innfordringstiltak enn påleggstrekk, må kravet sikres ytterligere mens påleggstrekket løper.²³

Skatteoppkreverinstruks § 4-1 nr. 5 med merknader, jf. tvangsfullbyrdelsesloven § 7-20, pålegger skatteoppkreveren snarest å sikre nødvendig rettsvern i ethvert tilfelle hvor skatteoppkreveren avholder utleggsforretning, og hvor utlegg etableres.

Ifølge skatteoppkreverinstruks § 4-4 nr. 1 må skatteoppkreveren til enhver tid holde særskilt oversikt over restanser hvor kravet er sikret ved utlegg, og snarest begjære tvangsdekning når det er hensiktsmessig.

Motregning er en oppgjørsmåte som innebærer at to krav avregnes mot hverandre så langt de dekker hverandre.²⁴ Det vil si oppgjør ved at fordringer og gjeldsposter slettes så langt de

14) Endelig disponeringsbrev for årene 2003 til 2005 fra Skattedirektoratet.

15) Tildelingsbrev for årene 2003 til 2006.

16) Skattebetalingsloven § 33 nr. 1.

17) Skatteoppkreverinstruks § 1-2 nr. 1.

18) Skatteoppkreverinstruks § 4-1 med merknader.

19) Merknader til § 4-1 nr. 1 i skatteoppkreverinstruks.

20) Jf. skattebetalingsloven § 33.1: "Forskottsskatt, restskatt, etterskottsskatt eller annen utlignet skatt som ikke blir betalt i rett tid, kan - i tilfelle med renter og kostnader - inndrives av skatteoppkreveren ved trekk i lønn eller andre liknende ytelser etter reglene i dekningsloven § 2-7."

21) Merknader til § 4-1 nr. 3 i skatteoppkreverinstruks.

22) Skatteoppkreverinstruks § 4-1 med merknader.

23) Merknader til § 4-1 nr. 4 i skatteoppkreverinstruks.

24) Melding SKD 09/04, 7. september 2004, pkt. 2.1.

dekker hverandre. Skatteoppkreveren skal under det løpende arbeidet med innfordringen aktivt oppsøke, holde oversikt med og utnytte eventuell adgang til motregning²⁵ som middel til dekning av beløp som står til innfordring, jf. skatteoppkreverinstruksens § 4-1 nr. 6.

Ved vurdering av innfordringstiltak skal skatteoppkreveren, i henhold til § 4-1 nr. 2 i skatteoppkreverinstruksens med merknader, legge avgjørende vekt på tiltak som enkeltvis eller samlet bidrar til at oppgjør kan skje hurtig og effektivt.²⁶ Det skal skje samtidig som skyldner blir behandlet med det hensyn og den varsomhet som forholdene tillater. Motregning bør benyttes før andre innfordringstiltak når skyldneren har et aktuelt motkrav. Skatteoppkreveren plikter å skaffe seg oversikt over skyldnerens økonomiske situasjon før trekk nedlegges.²⁷ Kravene til hurtighet og effektivitet må veies opp mot hensynet til skyldner. At skatteoppkreveren skal vise hensyn og varsomhet, betyr ikke at tvangsdekning skal unnlates.²⁸ Tvangsdekning kan imidlertid utsettes der sterke sosiale hensyn tilsier det.²⁹ En annen måte å ta hensyn til skyldneren på, er å akseptere at skyldneren frivillig stiller sikkerhet for kravet i stedet for at skatteoppkreverkontoret tar utlegg.³⁰

Dersom skatteoppkreveren har forsøkt alle andre relevante innfordringstiltak uten å få dekket inn skattekravet, kan skyldneren begjæres konkurs. Det følger av skatteoppkreverinstruksens § 4-6 nr. 1.

Skatteoppkreveren har myndighet til å stoppe innfordringsprosessen ved å stille kravet i bero. Det betyr å føre kravet ut av regnskapet fordi fortsatt innfordring ikke antas å føre til dekning.³¹

25) Melding SKD 09/04, 7. september 2004; Sk. nr. 23/80 om motregning i tilgodebeløp ved skatteoppgjøret til dekning av skyldig underholdsbidrag; Sk. nr. 26/79 om uttalelser om motregning for krav på skatt mv. og Sk. nr. 19/92 vedrørende motregning i produksjonstillegg.

26) Skatteoppkreverinstruksens § 4-1 nr. 2 med merknader.

27) Dekningsloven § 2-7.

28) Merknader til § 4-1 nr. 2 i skatteoppkreverinstruksens.

29) Merknader til § 4-4 nr. 1 i skatteoppkreverinstruksens.

30) Merknader til § 4-1 nr. 2 i skatteoppkreverinstruksens.

31) Intern melding SKD, 26. mars 2004, *Utgiftsføring av skatter og avgifter med renter og omkostninger*.

Krav til gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen

I henhold til skattebetalingsloven § 47 nr. 1 første og annet punktum har skatteoppkreverne plikt til å føre kontroll og hjemmel til å foreta ettersyn hos arbeidsgivere. Lov om folketrygd av 28. februar 1997 (folketrygdloven) § 24-4 6. ledd gir skatteoppkreveren tilsvarende plikt og hjemmel til kontrollvirksomhet vedrørende arbeidsgiveravgiften.

I skatteoppkreverinstruksens kap. 5 med merknader er skatteoppkreverens plikter vedrørende arbeidsgiverkontrollen nærmere utdypet og presisert. Formålet med arbeidsgiverkontrollen er å påse og sikre at skattetrekk (herunder påleggstrekk) og arbeidsgiveravgift blir korrekt beregnet, innbetalt og innberettet i samsvar med de til enhver tid gjeldende bestemmelser, jf. § 5-1. Arbeidsgivernes plikter er hjemlet i skattebetalingsloven, folketrygdloven og ligningsloven, og i forskrifter gitt med hjemmel i disse lovene. Skatteoppkreverne skal påse at det avsettes tilstrekkelige ressurser til dette arbeidet.³²

Det skal også kontrolleres at arbeidsgiver overholder plikten til å levere lønns- og trekkoppgaver i henhold til ligningsloven § 6-2 og skattebetalingsloven § 12 nr. 2 og plikten til å levere årsoppgaver i henhold til folketrygdloven § 24-3 annet ledd. Skatteoppkreveren må i tillegg påse at nye arbeidsgivere blir registrert og fulgt opp med informasjon om sine plikter mv. Kontrollen gjøres av skatteoppkreveren selv eller av en kommunal eller interkommunal regnskapskontrollør som skatteoppkreveren gir myndighet.

I henhold til § 5-3 nr. 2 i skatteoppkreverinstruksens skal skatteoppkreveren planlegge, gjennomføre og følge opp stedlige kontroller i samsvar med nærmere retningslinjer fastsatt av Skattedirektoratet.³³ Et minstekrav til planlegging av arbeidsgiverkontrollen er at skatteoppkreveren utarbeider årlige kontrollplaner, og at disse gjøres kjent for ligningskontorer, fylkes-skattekontoret og skattefogdkontoret. Det framgår videre av § 5-3 nr. 3 at stedlig kontroll i alle tilfeller bør gjennomføres snarest mulig når skatteoppkreveren har begrunnet mistanke om at arbeidsgiveren ikke har oppfylt sine plikter, og kontormessig kontroll ikke er tilstrekkelig.

32) Jf. Instruks for skatteoppkrevende av juli 2000, merknader til § 5-1.

33) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen av mars 2002.

Etter instruksens § 5-3 nr. 4 kan skatteoppkreveren dersom det er særlige grunner, f.eks. sykdomsfravær, anmode kommunerevisjonen eller skattefogden om å foreta stedlig kontroll hos arbeidsgivere. Dersom nødvendig kontroll ikke kan gjennomføres innen rimelig tid med tilstrekkelig omfang og med egne ressurser eller hjelp som nevnt i § 5-3 nr. 4, kan skatteoppkreverne også engasjere en ekstern regnskapskyndig person til å foreta kontroll på deres vegne, jf. § 5-3 nr. 5.

3.5 Krav til skatteoppkreverkontorets virksomhet

Finansdepartementet har gjennom skattebetalingsloven § 56 nr. 1 anledning til å gi kommunene pålegg om nødvendig utbygging av skatteoppkreverkontorene. Bestemmelsen er foreslått videreført i ny skattebetalingslov § 2-8 (2).

Skatteoppkreveren skal ifølge skatteoppkreverinstruksens § 2-1 nr. 1 med merknader påse at kontoret har tilstrekkelig ressurser slik at oppgavene kan utføres på en forsvarlig, hensiktsmessig og rasjonell måte. Det omfatter også et ansvar for kompetanseutvikling³⁴ og for tilstrekkelige datasystemer i oppgaveløsingen. Skatteoppkreveren skal først og fremst henvende seg til kommunale organer dersom ressursituasjonen er utilfredsstillende. Dersom denne henvendelsen ikke fører fram, skal skatteoppkreveren ta opp saken med skattefogden.

Skatteoppkreveren skal utarbeide virksomhetsplan som omfatter mål, indikatorer og resultatkrav, samt de tiltakene som planlegges for å nå målene.³⁵ Videre skal skatteoppkreverne innrette sin egen aktivitet under hensyntaken til fylkets samlede kontrollplan, jf. § 2-2 nr. 2.

Skatteoppkreveren skal også lage rutinebeskrivelser for kontorets virksomhet, jf. § 2-2 nr. 3. Rutinebeskrivelsen skal omhandle behandlingen av de oppgavene som er lagt til kontoret. Den bør ha en trinnvis beskrivelse av skatteoppkreverens oppgaver, hvem som har godkjent rutinen, og hvem som har ansvaret for at rutinen følges. Rutinebeskrivelsen skal behandle området innkreving av skatter og avgifter, herunder betalingsordning, utleggsforretning, påleggstrekk, motregning, tvangsrealisasjon og konkurs. I tillegg skal rutinebeskrivelsen omhandle søknads-

behandling, arbeidsgiverkontroll og blant annet sikre at lokal tilknytning ikke kommer i konflikt med innfordringsarbeidet.³⁶ Skatteoppkreveren skal også påse at kontoret har tilfredsstillende internkontroll.³⁷

Spesielt om arbeidsgiverkontrollen

Ifølge § 2-1 nr. 1 i skatteoppkreverinstruksens med merknader og i retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen av mars 2002 pkt. 1.1.4, skal hyppigheten av stedlige kontroller være så vidt høy at den enkelte arbeidsgiver oppfatter sannsynligheten for stedlig kontroll av sin virksomhet som tilstrekkelig nærliggende og påregnelig. Skattedirektoratet har fra og med 2000 fastsatt krav til resultatindikatorer for skatteoppkrevernes stedlige kontroller, jf. veiledning til skatteoppkrevernes resultatindikatorer for årene 2001–2007. Fra 2003 har det vært et landsdekkende krav om kontroll av 5 prosent av arbeidsgiverne per år. Ifølge skatteoppkreverinstruksens må kontrollvirksomheten også ha en slik kvalitet at feil og mangler avdekkes.

3.6 Tilsyn og kontroll med skatteoppkreverkontorets arbeid

Finansdepartementets styring av skatteetaten skal følge prinsippene for mål- og resultatstyring i Reglement for økonomistyring i staten,³⁸ jf. bevilgningsreglementet § 9.³⁹ Overordnede virksomheter skal kontrollere underliggende virksomheter og andre som utøver forvaltningsmyndighet utenom statsforvaltningen. Det skal påses at det er etablert systemer og rutiner som har innebygget kontroll for å sikre effektiv ressursbruk, og at måloppnåelse og resultater står i forhold til fastsatte mål og resultatkrav.⁴⁰

Skattefogden på regionalt nivå har ansvaret for styring og faglig oppfølging av skatteoppkreverne.⁴¹ Skattedirektoratet har vedtatt ny instruks for skattefogdkontorenes kontroll av skatteoppkre-

34) Skatteoppkreverinstruksens § 2-1 nr. 2 med merknader.

35) Skatteoppkreverinstruksens § 2-2 nr. 1.

36) Merknader til § 2-2 nr. 3 i skatteoppkreverinstruksens.

37) Skatteoppkreverinstruksens § 2-2 nr. 4.

38) Reglement for økonomistyring i staten § 7 jf. § 4, fastsatt 12. desember 2003, med ikrafttreden 1. januar 2004.

39) Bevilgningsreglementet vedtatt av Stortinget, 26. mai 2005, med ikrafttreden 1. januar 2006.

40) Reglementet for økonomistyring i staten § 15, jf. § 14, fastsatt 12. desember 2003.

41) Instruks for skattefogdens innkreivingsarbeid og oppgaver overfor skatteoppkreverne § 1-1, fastsatt av Skattedirektoratet, 7. januar 1999.

verkontorene.⁴² Instruksen utfyller instruks for skattefogdens innkrevingsarbeid og oppgaver overfor skatteoppkreverne av 7. januar 1999.⁴³ I ny instruks presiseres det at de skattefogdkontorene som har kontrollansvar, skal gjennomføre kontrollene, og at skattefogdkontorene i regionen skal samarbeide om planleggingen og utførelsen av kontrollaktiviteten, jf. § 3.

Formålet med den nye instruks er å sikre at kontrollaktiviteten avklarer om den faglige utførelsen av oppgavene ved skatteoppkreverkontorene følger lover, forskrifter, instruks og regelverk for øvrig, jf. § 2. Skattefogden skal gjennom prinsippene for mål- og resultatstyring søke å oppnå best mulig resultater i forhold til skatteetatens mål for de oppgavene som utføres av skatteoppkreveren.⁴⁴ Gjennom ettersyn og restansekontroll skal skattefogden påse at skatteoppkreverne følger lov, forskrifter, instruks og regelverk for øvrig.

Ifølge ny instruks § 2 og § 5 skal skattefogdkontorenes kontroll med skatteoppkreverne styres ut fra en vurdering av risiko og vesentlighet, og vurderingen må begrunnes skriftlig. Minstekravet om å besøke skatteoppkreverkontoret hvert tredje år er ikke videreført i ny instruks.⁴⁵

Kontrollaktiviteten skal ifølge ny instruks § 2 utføres i samsvar med kontrollplaner og dokumenteres, kvalitetssikres og rapporteres, og den skal sikre at skatteoppkreverne gis pålegg ved manglende faglig utførelse, og at pålegg og anbefalinger følges opp.

Skatteoppkreverne skal utarbeide restanselister, som skal gjennomgås av skattefogden minst én gang per år.⁴⁶ Hensikten med gjennomgang av restanselister skal i første rekke være å avdekke eventuell manglende oppfølging i forhold til skatteoppkreverinstruks § 4-1. I ny instruks er

kravet om skattefogdens årlige gjennomgang ikke tatt inn eksplisitt. Skattefogdens kontrollarbeid skal bygge på skatteoppkreverkontorets interne kontroll, jf. § 4.

Skattefogden skal legge fram en årlig kontrollrapport til Skattedirektoratet, hvor det skal opplyses om hvilke skatteoppkreverer som har vært gjenstand for stedlig ettersyn, om det er avdekket alvorlige forhold, og om forholdene er rettet.⁴⁷ Rapporten skal også inneholde en plan for hvilke kommuner som kontrolleres i påfølgende år. Fra 1. juli 2006 er det skattefogdkontorer med kontrollansvar som skal avgi en årlig fylkesvis rapport til Skattedirektoratet om alle skatteoppkreverkontorene i sin region.⁴⁸ Rapporten skal også innholde de samme opplysningene som i instruks gjeldende fram til 1. juli 2006.

42) Instruks for skattefogdkontorenes kontroll av skatteoppkreverne, fastsatt av Skattedirektoratet, 19. mai 2006, med ikrafttreden 1. juli 2006.

43) Instruks for skattefogdens ettersyn og restansekontroll hos skatteoppkreveren, fastsatt av Skattedirektoratet, 7. januar 1999; Instruks for skattefogdens innkrevingsarbeid og oppgaver overfor skatteoppkreverne, fastsatt av Skattedirektoratet, 7. januar 1999.

44) Instruks for skattefogdens innkrevingsarbeid og oppgaver overfor skatteoppkreverne § 4-1, fastsatt av Skattedirektoratet, 7. januar 1999.

45) Instruks for skattefogdens ettersyn og restansekontroll hos skatteoppkreveren § 3, fastsatt av Skattedirektoratet, 7. januar 1999.

46) Instruks for skattefogdens innkrevingsarbeid og oppgaver overfor skatteoppkreverne § 4-3, jf. Instruks for skattefogdens ettersyn og restansekontroll hos skatteoppkreveren, jf. § 4, fastsatt av Skattedirektoratet, 7. januar 1999.

47) Instruks for skattefogdens ettersyn og restansekontroll hos skatteoppkreveren, jf. § 8-2, fastsatt av Skattedirektoratet, 7. januar 1999.

48) Instruks for skattefogdkontorenes kontroll av skatteoppkreverne § 11, fastsatt av Skattedirektoratet, 19. mai 2006, med ikrafttreden 1. juli 2006.

4 Fakta

Det overordnede målet for skatteetaten er å sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av skatter og avgifter. To sentrale oppgaver er innkreving av skatter og kontroll av arbeidsgivere. Begge disse oppgavene utføres av de kommunale skatteoppkreverkontorene. Sysselsettingen ved landets skatteoppkreverkontorer er gått ned fra 1635 årsverk i 2003 via 1588 årsverk i 2004 til 1563 årsverk i 2005.⁴⁹ Ressursnedgangen er relativt størst for de små og mellomstore skatteoppkreverkontorene, dvs. for de kontorene som i utgangspunktet brukte minst ressurser til skatteoppkreverfunksjonen.⁵⁰ Den forannevnte oppfølgende utredning fra Skattedirektoratet viste at i 2004 brukte 64 prosent av kommunene færre enn to årsverk til skatteoppkreverarbeidet, hvorav 28 prosent brukte færre enn ett årsverk.

For å motvirke de negative effektene av ressursnedgangen ved skatteoppkreverkontorene har skatteetaten, spesielt overfor små kommuner, oppfordret til samarbeid om skatteoppkreverfunksjonen. Det er også iverksatt en rekke tiltak for å forbedre skatteoppkrevernes oppgaveløsning, blant annet i interkommunale samarbeid om arbeidsgiverkontrollen, metode for debitor tilpasset innfordring og oppfordring til økt bruk av uformelle innkrevingstiltak parallelt med formelle innkrevingstiltak.

4.1 Resultater og praksis i innkreivingsarbeidet

4.1.1 Innkreivingsresultater

De akkumulerte skatterestansene var på 15,8 mrd. kroner per 31. desember 2005.⁵¹ I de årlige disponeringsbrevene til skattefogdkontorene har Skattedirektoratet de siste årene satt krav om prioritering av innfordring av restskatt.⁵² Restskattekravene, det vil si ubetalt skatt for personlige skattytere, er den største gruppen av de misligholdte skattekravene. Restansen for restskatte-

krav fra inntektsåret 2003 var 1,87 mrd. kroner per 30. juni 2005.⁵³

92,4 prosent av antall restskattekrav fra inntektsåret 2003 var innkreivd per 30. juni 2005, mens innbetalingene beløpsmessig utgjorde 84,5 prosent av det akkumulerte restskattekravet for 2003. At det er registrert innbetalinger på et krav, betyr ikke nødvendigvis at hele kravet er innfridd. En del store krav forblir uoppgjort og trekker dermed ned den beløpsmessige andelen. Det gjelder både for rettidige innbetalinger, forsinkede innbetalinger og tvangsinnfordrede krav.

Skjønnsligninger

Personlige skattytere som ikke leverer selvangivelse, blir skjønnsignet. 7,9 prosent av restskattekravene fra inntektsåret 2003 var basert på skjønnsligninger. Dette utgjorde i gjennomsnitt 1,9 prosent av antall krav. Det er ifølge Skattedirektoratet en signifikant sammenheng mellom andel skjønnsligninger og innfordringsresultat; jo høyere andel skjønnsligning, jo dårligere innfordringsresultat. Det er derfor et mål å redusere antall skjønnsligninger. Et tiltak i den sammenheng er samarbeid mellom skatteoppkreverkontorer og ligningskontorer.⁵⁴ Ett av de intervjuede skattefogdkontorene oppgir at skatteoppkreverkontorene i regionen har egne rutiner for samarbeid med ligningskontoret på områdene skjønnsligning og utskrivning av forskuddsskatt. Som resultat av godt samarbeid med ligningskontoret oppga ett av de intervjuede skatteoppkreverkontorene at antall skjønnsligninger er halvert på få år. På grunn av skjønnsligningenes noe spesielle karakter er de holdt utenfor den videre faktabelskrivelse og vurderinger, jf. kap. 2.

Innkreivingsresultater

De totalt 184 286 personene som ikke betalte restskattekrav for inntektsåret 2003 innen forfall, hadde i gjennomsnitt 17 733 kroner i restskatt. Medianverdien for de ikke-innbetalte restskattekravene var på 6102 kroner. Det betyr at en del store krav trekker opp gjennomsnittsbeløpet.

49) Brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen, 10. juni 2005; e-post fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen, 29. mai 2006

50) Brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen, 10. juni 2005.

51) Restanse for forskudds- og etterskuddsordning samt arbeidsgiveravgift, jf. e-post fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen, 29. mai 2006.

52) Brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen, 10. juni 2005.

53) For restskattekrav fra inntektsårene 2002 og 2001 var restansene henholdsvis 1942 mill. kroner per 30. juni 2004 og 1979 mill. kroner per 30. juni 2003, jf. styringsdialogfiler fra Skattedirektoratet.

54) Endelig disponeringsbrev 2005 fra Skattedirektoratet.

På landsbasis ble 47,9 prosent av utlignet restskatt for inntektsåret 2003 innbetalt rettidig. Det utgjorde 52,5 prosent av totalt antall krav. Enkelte skatteoppkrevere har en svært høy andel frivillige innbetalinger, men tvangsinnfordrer lite av de uoppgjorte kravene. Andre skatteoppkrevere driver aktiv innfordring overfor en skattytermasse hvor det er vanskelig å få gode resultater.⁵⁵

Tabell 1 Andel rettidig innbetalt (i prosent av samtlige restskattekrav) for årene 2001–2003⁵⁶

| Rettidig innbetalt | 2001 | 2002 | 2003 |
|----------------------------|------|------|------|
| Beløpsmessig andel (i %) | 47,6 | 48,2 | 47,9 |
| Andel av antall krav (i %) | 52,4 | 53,1 | 52,5 |

Forsinkede innbetalinger er innbetalinger som kommer etter forfall, men før tvangstiltak er iverksatt. 61,9 prosent av antall krav for inntektsåret 2003 som ikke ble rettidig innbetalt, var forsinket innbetalt. Det var 44,5 prosent av beløp som ikke ble rettidig innbetalt. Det er generelt en del store krav som ikke innbetales frivillig. Det gjelder også krav for inntektsårene 2001 og 2002. En del av de forsinkede innbetalingene er resultat av aktiv innsats fra skatteoppkreverkontorenes side, for eksempel betalingspåminnelser. Det var også en gjennomgående oppfatning blant skatteoppkreverkontorene som ble intervjuet.

Tabell 2 Andel forsinket innbetalt (i prosent av restskattekravene som ikke ble rettidig innbetalt) for årene 2001–2003⁵⁷

| Forsinket innbetalt | 2001 | 2002 | 2003 |
|----------------------------|------|------|------|
| Beløpsmessig andel (i %) | 44,0 | 42,0 | 44,5 |
| Andel av antall krav (i %) | 62,8 | 60,5 | 61,9 |

Alle krav som *ikke* er innbetalt rettidig eller forsinket, skal gå til tvangsinnfordring. Resultatet av innfordringsarbeidet framstilles derfor som en andel av det som ikke er innbetalt rettidig eller forsinket. For inntektsåret 2003 fikk skatteoppkreverne inn 40,4 prosent av beløpet som skulle tvangsinnfordres. Det var 75,8 prosent av antall krav. En langt større andel av antall krav enn andel beløp ble tvangsinnfordret. De fleste kommunene (77,6 prosent) tvangsinnfordret mellom 20 prosent og 60 prosent av beløpet som går til tvangsinnfordring, mens de fleste (79,4 prosent) tvangsinnfordret mellom 60 prosent og 100 prosent av antall krav.

55) Endelig disponeringsbrev 2005 fra Skattedirektoratet

56) Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

57) Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

Total løsningsgrad for restskatt er summen av rettidig innbetalte, forsinkede innbetalte og tvangsinnfordrede beløp, som andel av de samlede restskattekravene i kommunen.⁵⁸ Det er kommunenes samlede innkrevingsresultat for restskatt. Den beløpsmessige andelen tvangsinnfordret i kommunen samvarierer med den totale løsningsgraden.⁵⁹ De kommunene som tvangsinnfordrer en stor andel av kravene som ikke innfris rettidig eller forsinket, har også ofte høy løsningsgrad for innkreving av restskattekrav generelt.

Forhold som påvirker innkrevingsresultatene

På innkrevingsområdet er innbetalt skatt av sum krav siste år en resultatindikator for skatteoppkreverne (SO-1). I spørreundersøkelsen svarte 38 prosent av skatteoppkreverkontorene at de ikke nådde det fastsatte resultatkravet på innkrevingsområdet i 2005. Betalingsproblemer hos sentrale skattytere og urealistiske resultatkrav ble oppgitt som de viktigste årsakene. Henholdsvis 29,5 prosent og 28,7 prosent oppga fravær og generelt for liten bemanning på kontoret som årsaker til at kravet ikke ble nådd. 80,5 prosent av skatteoppkreverkontorene opplyste i spørreundersøkelsen at de oppfatter ressursituasjonen innenfor innkrevingsområdet som tilfredsstillende eller svært tilfredsstillende.

Interkommunalt samarbeid er lite utbredt på innkrevingsområdet. 13,5 prosent av skatteoppkreverkontorene har uformelt samarbeid om skatteinnkrevingen, og 6,0 prosent har felles skatteoppkreverfunksjon med andre kommuner. Av de 49 skatteoppkreverkontorene som besvarte spørsmålet om samarbeid har gitt mer effektiv innkreving, svarte 67,3 prosent i noen grad eller i større grad.

4.1.2 Varierende praksis i innkrevingsarbeidet.

Skatteoppkreverinstruksen legger vekt på at det uten unødig opphold skal settes i verk innfordringstiltak dersom krav står ubetalt etter forfall.⁶⁰ Det skal tas hensyn til skattyters status og restansens alder, størrelse og art i innfordringsarbeidet.

58) $(\text{Rettidig innbetalt beløp} + \text{forsinket innbetalt beløp} + \text{tvangsinnfordret beløp}) / \text{summen av restskattekravene}$.

59) Resultater per 30. juni 2005 for restskattekrav for inntektsåret 2003, henholdsvis tvangsinnfordret og total andel av restskattekravene som er innkrevet.

60) Instruks for skatteoppkrevere med merknader, fastsatt av Skattedirektoratet, 2. mai 2000.

Tabell 3 Tar skatteoppkreverkontoret kontakt med skyldner i tillegg til de formelle innkrevings- og tvangstiltakene som framgår av skatteoppkreverinstruksen?⁶¹

| Hyppighet | Antall skatteoppkrevere | Andel (%) |
|-------------|-------------------------|-----------|
| Aldri | 2 | 0,6 |
| Sjelden | 10 | 3,1 |
| Noen ganger | 124 | 38,8 |
| Ofte | 130 | 40,6 |
| Svært ofte | 54 | 16,9 |
| Sum (N) | 320 | 100 |

Tabell 4 Tid i antall dager fra forfall til første registrerte innkrevningstiltak (kommunegjennomsnitt) for restskattekrav fra 2003, fordelt etter kommunestørrelse⁶⁵

| Verdi / kommunestørrelse | Små | Mellomstore | Store |
|---|-------|-------------|-------|
| Minimumsverdi og maksimumsverdi for kommunenes gjennomsnittstid fra forfall til første tiltak | 9–280 | 16–173 | 18–42 |
| Medianverdi for kommunenes gjennomsnittstid fra forfall til første tiltak | 28 | 25 | 24 |
| Gjennomsnitt av kommunenes gjennomsnittstid fra forfall til første tiltak | 36 | 28 | 25 |

Uformelle innkrevningstiltak

De fleste skatteoppkreverkontorene tar kontakt med skattyterne også utover de formelle innkrevings- og tvangstiltakene som går fram av Skattedirektoratets data. Slike uformelle innkrevningstiltak kan for eksempel være telefonkontakt og personlige møter.

28 prosent av dem som svarte at de tar slik kontakt med skyldner, har rutiner eller retningslinjer for dette, mens 39 prosent av respondentene svarte at slik uformell kontakt er opp til hver enkelt saksbehandler. Skatteoppkreverkontorene tar oftest slik kontakt med skyldner mellom varsel om og iverksettelse av tvangstiltak. Telefon, brev og personlig møte med skattyter er de vanligste kontaktformene. Telefonkontakt er mest utbredt, men av de intervjuede skatteoppkreverkontorene ble også personlige møter med skattyter vurdert som svært effektivt.

Igangsetting av innkrevingsprosessen

Gjennomsnittstiden fra restskattekravene forfalt til første innkrevningstiltak var registrert iverksatt var 25 dager for restskatt 2003.⁶² Medianverdien for alle kravene på landsbasis var 12 dager, mens maksimumsverdien var 314 dager.⁶³ Med innkrevningstiltak menes både § 4-18 varsel,⁶⁴ betalingsoppfordring, betalingsutsettelse og innfordringstiltakene i henhold til skatteoppkreverinstruksen.

61) Fra spørreundersøkelsen.

62) Kalenderdager.

63) Disse verdiene er beregnet ut fra samtlige restskattekrav fra 2003.

64) Varsel etter tvangsfullbyrdsloven § 4-18, særlige tvangsgrunnlag.

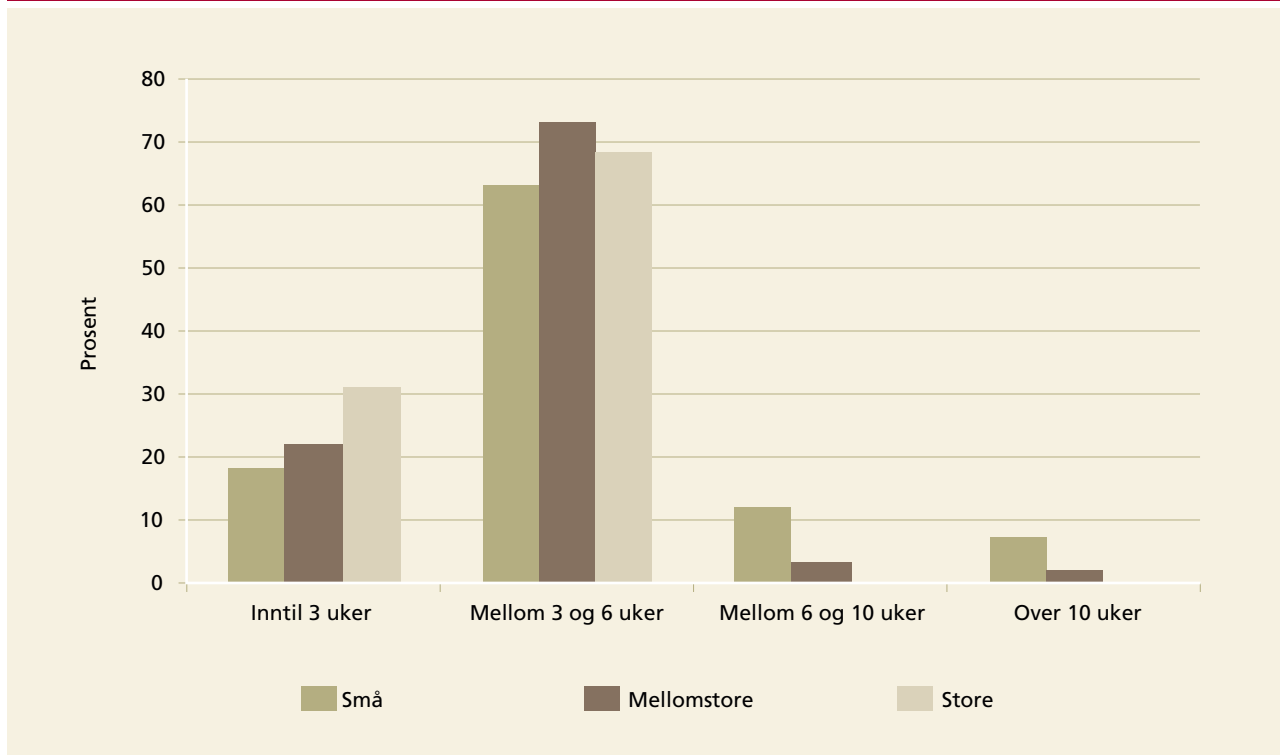
Basert på restskattekravene i den aktuelle kommunen er gjennomsnittlig tid fra forfall til første registrerte tiltak beregnet for hver enkelt kommune. For restskatt 2003 varierte den gjennomsnittlige tiden fra forfallsdato til første registrerte tiltak mye mellom kommunene fordelt etter kommunestørrelse. Maksimumsverdien var betydelig lavere i store kommuner enn i mellomstore og små kommuner. Blant de små kommunene var gjennomsnittsverdien betydelig høyere enn medianverdien fordi en del kommuner bruker lang tid før innkrevingsprosessen iverksettes.

Figur 1 viser at i gjennomsnitt iverksatte alle de store kommunene innkrevingsprosessen innen seks uker. Av de små og mellomstore kommunene brukte henholdsvis 18 prosent og 4 prosent over seks uker i gjennomsnitt før de satte i verk første tiltak.

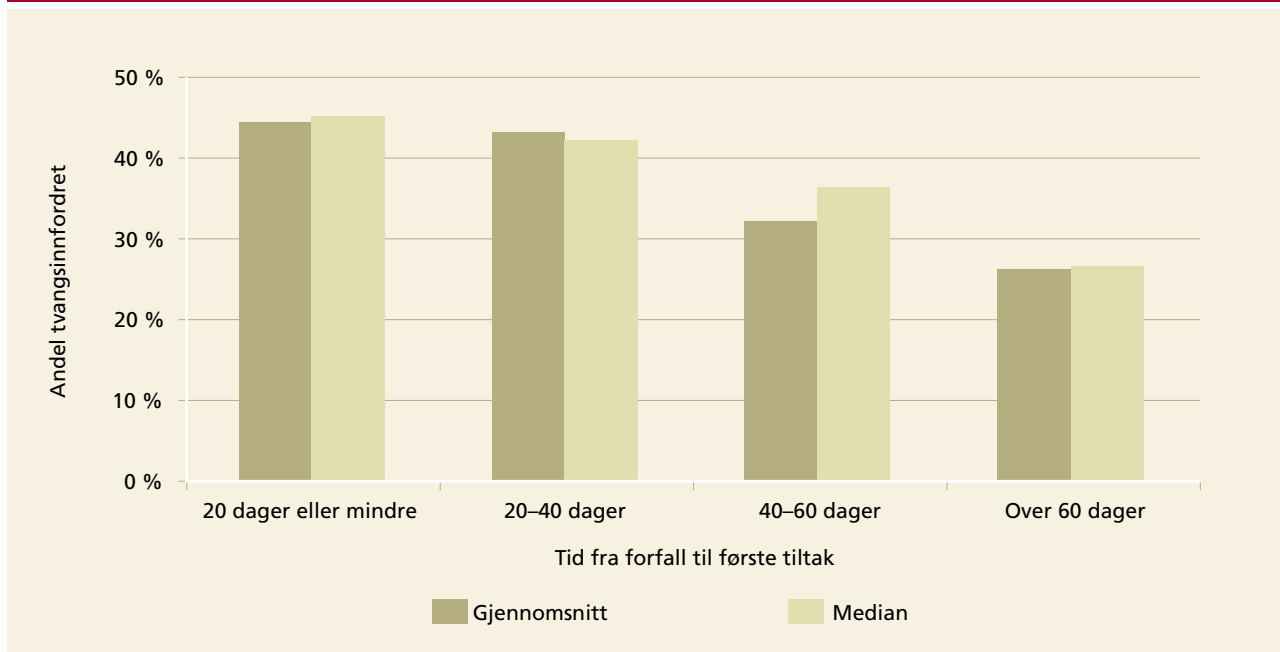
Det er en svak, negativ sammenheng mellom den gjennomsnittlige tidsdifferansen fra forfallsdato til første registrerte innkrevningstiltak og resultatet av tvangsinnfordringen på kommunenivå. De kommunene som raskt setter i gang innkrevningstiltak, klarer å tvangsinnfordre en større andel av kravene som ikke innfris rettidig eller forsinket. For hver kommune er gjennomsnittstiden fra forfall til første registrerte innkrevningstiltak beregnet. I figur 2 er kommunene inndelt i grupper etter gjennomsnittlig tid fra forfall til første tiltak. Mens de kommunene som bruker 20 dager eller mindre før første innkrevningstiltak iverksettes, i gjennomsnitt tvangsinnfordret 44

65) Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

Figur 1 Fordeling gjennomsnittlig tid fra forfall til første tiltak på kommunenivå for restskattekrav fra 2003. Den vertikale akse viser andelen av kommunene i hver gruppe som plasserer seg i tidsintervallet. ⁶⁶



Figur 2 Tvangsinnfordringsresultat for restskattekrav fra 2003 på kommunenivå, inndelt etter kommunenes gjennomsnittstid fra forfall til første tiltak. Den vertikale akse viser gjennomsnittlig andel tvangsinnfordret for kommunen i hvert intervall. ⁶⁷



prosent av restskattekravene, var tilsvarende verdi 26 prosent for de kommunene som bruker over 60 dager på å sette i verk første innkrevingstiltak.

I de fleste tilfeller er § 4-18 varsel registrert som første tiltak. Varsel etter tvangsfullbyrdeslo-

ven § 4-18 innebærer at skyldner varsles om iverksettelse av tvangsinnfordring dersom kravet ikke er betalt. Dette varsel kan tidligst sendes på forfallsdato, og tvangsfullbyrdelse kan tidligst begjæres to uker etter at skriftlig varsel er sendt. Flere av de intervjuede skatteoppkreverkontorene sender rutinemessig et slikt varsel etter forfall. Andelen av § 4-18 varsler som første tiltak har gått ned fra inntektsåret 2001 til inntektsåret 2003. Andelen betalingsoppfordringer, som er en

66) Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

67) Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

Tabell 5 Oversikt over første innkrevningstiltak (i prosent) fordelt på restskatt for inntektsårene 2001–2003⁶⁸

| Tiltak | 2001 | 2002 | 2003 |
|------------------------|-------|-------|-------|
| § 4-18-varsel | 78,0 | 76,3 | 69,9 |
| Betalingsoppfordring | 8,1 | 8,9 | 13,1 |
| Varsel om påleggstrekk | 3,4 | 5,5 | 7,9 |
| Andre | 3,7 | 3,1 | 3,2 |
| Betalingsordning | 3,7 | 3,1 | 2,7 |
| Betalingsutsettelse | 2,3 | 2,2 | 2,3 |
| Pålegg om trekk | 0,8 | 0,9 | 0,9 |
| Sum | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

Tabell 6 Fordeling av kravenes størrelse for restskatt 2003 ved påleggstrekk (i prosent)⁷²

| Intervall (beløp i kroner) | Andel av kravene i % |
|----------------------------|----------------------|
| 0–5000 | 41,9 |
| 5001–10 000 | 23,7 |
| 10 001–20 000 | 19,4 |
| 20 001–40 000 | 9,8 |
| 40 001–60 000 | 2,4 |
| 60 001–80 000 | 1,1 |
| 80 001–100 000 | 0,6 |
| Over 100 000 | 1,1 |

mildere form for betalingspåminnelse, har økt i denne perioden. Samtidig har også andelen varsler om påleggstrekk økt.

Betalingsordninger

Betalingsordninger er avtaler mellom skattyter og skatteoppkreverkontoret. Den største andelen av betalingsordninger, 42 prosent, var for restskatt 2003 knyttet til krav på inntil 10 000 kroner. For skattytere som har fått betalingsordning, tok det i gjennomsnitt 48 dager fra forfall til betalingsordningen var registrert. 32,8 prosent av dem som har inngått betalingsordning, hadde fortsatt restanse etter tiltaket, det vil si etter at betalingsordning skulle ha vært avsluttet.

De som ikke innfrir restskattekravet gjennom den iverksatte betalingsordningen, skal følges opp med nye tiltak. I 97 prosent av tilfellene ble betalingsordningen fulgt opp med nye tiltak.

Påleggstrekk

Påleggstrekk er trekk i lønnen besluttet av skatteoppkreveren til dekning av restskatt som lønns-takeren ikke har betalt i rett tid. Trekket gjøres

av arbeidsgiver og skjer uavhengig av den tilsattes samtykke. Påleggstrekk er et enkelt innfordringstiltak som krever relativt liten ressursbruk og ofte brukes av skatteoppkreverkontorene.⁶⁹ For restskatt fra inntektsåret 2003 ble pålegg om trekk i gjennomsnitt lagt ned etter 72 dager, dvs. cirka 10 uker etter forfall, oftest som tredje eller fjerde tiltak.⁷⁰

Skatteoppkreverkontoret kan vurdere å bruke påleggstrekk alene som innfordringstiltak dersom dette kan forventes å føre til dekning innen rimelig tid (seks måneder). En stor andel av skyldnerne som får lagt ned påleggstrekk, har forholdsvis små krav.⁷¹

I spørreundersøkelsen oppga 14 prosent av respondentene at de setter en nedre grense for nedleggelse av påleggstrekk. I 82,2 prosent av tilfellene plasserte skatteoppkreverkontorene sin beløpsgrense for påleggstrekk i det laveste av de fire alternative intervallene i spørreundersøkelsen. Det kan forklare den utstrakte bruken av dette tiltaket.

Etter dekningsloven § 2-7 skal påleggstrekket

68) Innbetalinger med betalingsoppfordring, § 4-18 varsel og betalingsutsettelse som første tiltak registreres ikke som tvangsinnfordret, men som forsinket innbetalt. Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

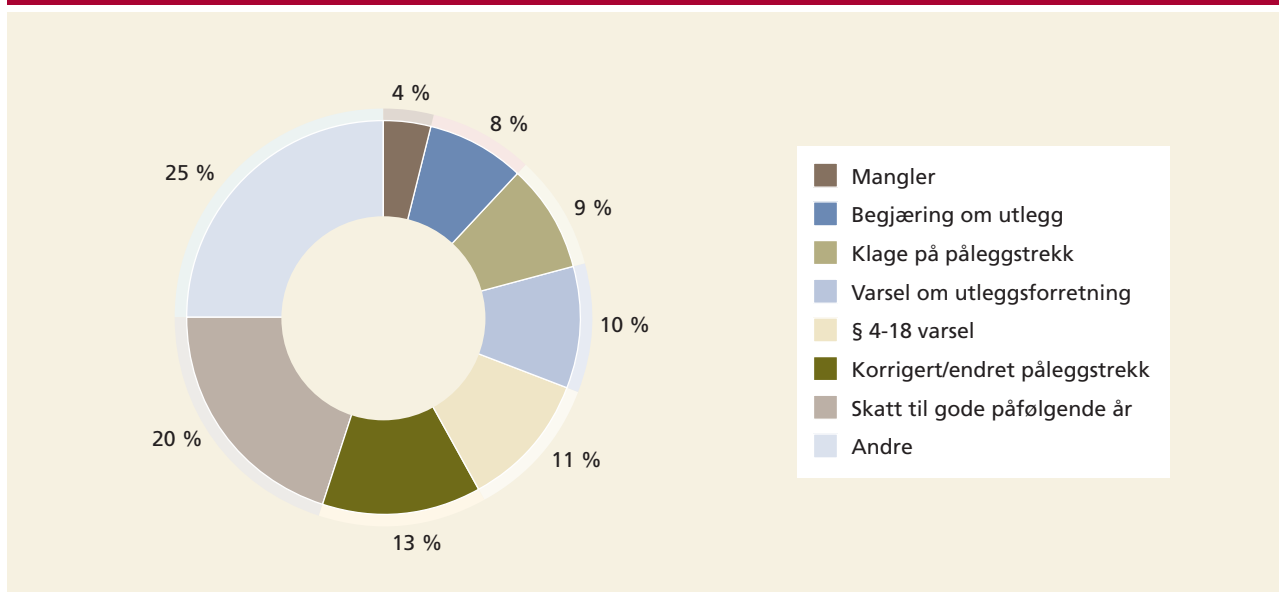
69) 28,3 prosent av skattyterne som ikke hadde betalt restskattekravet for inntektsåret 2003 ved forfall, fikk nedlagt pålegg om trekk.

70) Median = 4 for krav fra inntektsåret 2003.

71) Gjennomsnitt 12 831 kroner, median 6386 kroner.

72) Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

Figur 3 Oppfølging etter påleggstrekk



begrenses slik at skyldneren beholder tilstrekkelige midler til rimelig underhold. Forut for pålegg om trekk skal derfor skatteoppkreverkontoret skaffe seg oversikt over skyldners økonomiske situasjon.⁷³ I intervju oppga samtlige av skatteoppkreverkontorene at de sammen med § 4-18-varsel eller varsel om påleggstrekk sender et skjema for egenrapportering av skattyters økonomiske situasjon. De mottar imidlertid sjelden dette i retur. Det er derfor usikkert om skatteoppkreverkontorene har tilstrekkelig informasjon i forhold til å nedlegge påleggstrekk. Tre av skatteoppkreverkontorene som ble intervjuet, forsøkte også å innhente opplysninger fra andre kilder.⁷⁴ Flere skattefogdkontorer rapporterte også at ”påleggstrekk nedlegges uten at det gjøres tilstrekkelige forundersøkelser iht. dekningsloven § 2-7”.⁷⁵

Skatteoppkreverkontoret skal alltid vurdere å sikre kravet med utlegg mens påleggstrekket løper. Utlegg innebærer at den som har penger til gode, får sikkerhet i skyldnerens eiendeler eller oppgjør via trekk i utestående krav skyldneren har. I gruppen skattytere som har fått nedlagt påleggstrekk, var det forsøkt avholdt utleggsforretning i 12,2 prosent av tilfellene.⁷⁶ Av krav over 100 000 kroner var 46,4 prosent av kravene forsøkt sikret gjennom utleggsforretning.⁷⁷

73) Skatteoppkreverinstruksen, merknad til § 4-1 nr. 3.

74) For eksempel fra Aetat og banker.

75) Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen i 2004, Skattedirektoratet, 21. april 2005.

76) Utleggsforretningen er ikke nødvendigvis avholdt mens påleggstrekket løper, men kan også være et eget innfordringstiltak senere.

Avbrutte eller ikke-innbetalte påleggstrekk skal følges opp med nye tiltak. Av de som har restanse etter gjennomføring av påleggstrekk, ble 4 prosent ikke fulgt opp med nye tiltak. For 20 prosent av skyldnerne med avbrutte eller ikke innbetalte påleggstrekk ble kravene dekket gjennom skatt til gode i påfølgende år.

Kategorien ”Andre” i figur 3 består av en rekke innkrevningstiltak. Følgende tiltak utgjør minst 1 prosent hver: betalingsordning, nytt pålegg om trekk, tilfeller der skatteoppkreverkontoret har sendt anmodning om bistand til en annen kommune, betalingsutsettelse, nytt varsel om påleggstrekk, varsel etter tvangsfullbyrdelsesloven § 4-19, berostillelse av påleggstrekk, utleggsforretning gjennomført med intet til utlegg, utlegg tatt, resultat av søknadsbehandling og fritekstfelt der skatteoppkreverkontoret noterer eventuell annen oppfølging.

Tyngre innfordringstiltak

Dersom påleggstrekk eller andre lettere innfordringstiltak ikke forventes å føre til dekning av kravet innenfor rimelig tid, skal skatteoppkreverkontoret alltid vurdere hurtigere innfordring gjennom utleggsforretning og dekningsaksjon. Begjæring om utlegg ble i gjennomsnitt sendt 65 dager etter forfall, etter litt over to måneder for misligholdte restskattekrav fra 2003.

I spørreundersøkelsen svarte 59,7 prosent at de har absolutte eller veiledende nedre beløpsgrenser for begjæring om utlegg. Størrelsen på denne

77) Krav fra inntektsåret 2003.

grensen varierer. I spørreundersøkelsen ble skatteoppkreverkontorene bedt om å plassere sin beløpsgrense i ett av fire intervaller. Intervall én representerte laveste beløp og intervall fire den høyeste beløpsgrensen. 57 prosent av skatteoppkreverkontorene svarte at deres beløpsgrense befinner seg i intervall én. 27 prosent oppga at de bruker en beløpsgrense for utlegg i intervall to, og 16 prosent plasserte sin beløpsgrense i intervall tre. Ingen oppga å ha en beløpsgrense i intervall fire. Det viser at bruken av utlegg varierer mellom kommunene.

Utlegg ble gjennomsnittlig tatt 94 dager etter forfall, vanligvis som fjerde eller femte tiltak.⁷⁸ Utleggsforretninger med intet til utlegg, det vil si at det ikke var noe det kunne tas utlegg i, ble i gjennomsnitt avholdt 109 dager etter forfall.⁷⁹ I ethvert tilfelle hvor det avholdes utleggsforretning, skal skatteoppkreverkontoret eller den ordinære namsmannen sikre nødvendig rettsvern i henhold til tvangsfullbyrdsloven § 7-20. Uten rettsvern kan det ikke gjennomføres tvangssalg, og utleggspantet kan ikke gjøres gjeldende overfor konkursbo. Av avholdte utleggsforretninger hvor utlegg var tatt, har skatteoppkreverkontorene registrert at rettsvern var sikret i 36 prosent av sakene.⁸⁰

Realisering av utleggene innebærer tvangssalg. Det var sendt varsel om tvangssalg til 23 prosent av alle skyldnere det var tatt utlegg hos, og begjært tvangssalg hos halvparten av disse.⁸¹ Av de skyldnere det var begjært tvangssalg hos, hadde 9 prosent fortsatt restanse per 31. desember 2005. Ifølge Skattedirektoratet begjærte 312 av kommunene ingen tvangssalg i innfordringen av restskattekrav fra inntektsåret 2004.⁸² Bruken av tvangssalg varierte mellom kommunene, og var lav på landsbasis. Tilbakeholdenhet med å realisere utlegg ble av Skattedirektoratet forklart med små fagmiljøer, lite ressurser og manglende prioritering av skatteoppkreverfunksjonen i administrativ og politisk ledelse.⁸³ Dersom skyldig beløp ikke kan påregnes opp-

gjort ved ordinære innfordringstiltak, skal det vurderes om det bør begjæres konkurs. Blant skyldnerne som hadde restskattekrav fra inntektsåret 2003, hadde 398 fått konkursvarsel, og 222 var blitt begjært konkurs av skatteoppkreverkontorene.

Ved begjæring av konkurs er akkumulert restanse en viktig størrelse. I spørreundersøkelsen opplyste 61,5 prosent av skatteoppkreverkontorene at de opererer med en absolutt eller veiledende nedre grense for akkumulert restanse i forhold til begjæring av konkurs. Skatteoppkreverkontorene ble bedt om å plassere sin beløpsgrense i ett av fire intervaller. Intervall én representerte laveste beløp og intervall fire den høyeste beløpsgrensen. Flertallet av skatteoppkreverkontorene, 52 prosent, oppga at de har en beløpsgrense som ligger i andre intervall. 32 prosent av skatteoppkreverkontorene bruker en slik grense i intervall én, og 14 prosent plasserer sin beløpsgrense i intervall tre. 2 prosent svarte at de har en beløpsgrense i intervall fire. Det viser at skatteoppkreverkontorene legger ulike beløpsgrenser for restansesstørrelse til grunn ved vurdering av konkurs.

Ved forfall for restskattekrav etter inntektsåret 2003 hadde 18 prosent av skyldnerne over 100 000 kroner i akkumulert restanse.⁸⁴ Blant disse hadde 85,6 prosent fortsatt restanse per 31. desember 2005. Disse restansene utgjorde 964 mill. kroner. Av skyldnere med akkumulert restanse over 100 000 kroner ved forfall var 2,7 prosent begjært konkurs per 30. juni 2005.⁸⁵ Det var skyldnere med stor akkumulert restanse ved forfall som ikke gjorde opp for seg i løpet av innkrevsprosessen. Lite bruk av tyngre innfordringstiltak som tvangssalg og konkurs forklares av skatteoppkreverne overfor skattefogdkontorene med faglig usikkerhet og ressursituasjonen.⁸⁶

4.2 Måloppnåelse og bruk av virkemidler i arbeidsgiverkontrollen

Arbeidsgiverne er etter bestemmelser i ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven pålagt å innkreve og innbetale godt over halvparten av det samlede skatte- og avgiftsprovenyet.

78) Median = 5 for restskattekrav fra inntektsåret 2003.

79) Hos 7485 skyldnere var det intet til utlegg.

80) Det er tatt utlegg hos 5954 skyldnere.

81) Det er sendt varsel om tvangssalg til 1344 personer og begjært tvangssalg i 684 tilfeller for krav fra 2003.

82) For restskattekrav for 2004, jf. tall presentert på skatteoppkreverkonferansen 2006.

83) Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen i 2004, Skattedirektoratet, 21. april 2005.

84) 3948 av 21 979 personer

85) 110 av 3948 personer.

86) Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen i 2004, Skattedirektoratet, 21. april 2005.

Kontroll av at arbeidsgiverne overholder sine plikter, er derfor en viktig forutsetning for skattebetalingsordningen. Formålet med arbeidsgiverkontrollen er å påse og sikre at skattetrekk og arbeidsgiveravgift blir korrekt beregnet, innberettet og innbetalt.⁸⁷ Flere typer virkemidler brukes og må ses i sammenheng; informasjon, samarbeid, kontormessig kontroll og stedlig kontroll. Skatteoppkreverkontoret skal vurdere om virkemidlene kan brukes i kombinasjon for å oppnå større effekt. Virkemidlene kan benyttes samtidig mot samme målgruppe eller samme problem eller brukes sekvensielt.⁸⁸

Ved stedlig kontroll etterprøves arbeidsgivers regnskaper for å undersøke om det er samsvar mellom regnskapet og innberetningen. Den stedlige kontrollen består også i å kontrollere om regnskapet er i overensstemmelse med de faktiske forhold. Stedlig kontroll er en reell faktisk etterprøving av arbeidsgivers lønnsregnskap, tilsvarende bokettersyn. En stedlig kontroll kan være begrenset eller fullstendig.⁸⁹ Den kan være planlagt eller en følge av funn ved blant annet kontormessig kontroll eller tips.

4.2.1 Kontrolldekningen av arbeidsgivere

Variasjon i kontrolldekningen mellom kommunene

Skattedirektoratet fastsatte konkrete resultatkrav for stedlig arbeidsgiverkontroll fra og med 2000. I årene 2003–2005 var kravet at skatteoppkreverne skulle ha årlig stedlig kontroll av 5 prosent av arbeidsgiverne.⁹⁰ Antall stedlige kontroller utført av skatteoppkreverne på landsbasis, har i perioden 2003–2005 vært relativt stabilt. I 2006 ble det gjennomført 7635 kontroller. Dette er en nedgang fra 2005, da det ble gjennomført 8072 kontroller.⁹¹ Andelen kontrollerte arbeidsgivere for hele landet har i perioden 2003–2005 vært tilnærmet stabil på cirka 4,3 prosent.⁹² Sammenlignet med 2000 – da kontrollandelen var 3,3

prosent – har det vært en økning, men andelen ligger under kravet på 5 prosent.⁹³ I 2006 har skatteoppkreverne kontrollert 4 prosent av landets arbeidsgivere.⁹⁴

Kravet om en kontrolldekning på 5 prosent vil si at det i gjennomsnitt ikke bør gå mer enn 20 år mellom hver gang en arbeidsgiver blir kontrollert.⁹⁵ Skattedirektoratet har opplyst at kontrollfrekvensen på sikt bør økes til et nivå der det i gjennomsnitt ikke går mer enn ti år mellom hver gang en arbeidsgiver blir kontrollert.⁹⁶

Kontrolldekningen i perioden 2003–2005 innebar at det på landsbasis i gjennomsnitt kunne gå 23 år mellom hver gang en arbeidsgiver ble kontrollert. I 2004 og 2005 hadde 4 prosent av landets kommuner en kontrollfrekvens på ti år eller mindre. Det betyr at det i de fleste av landets kommuner i gjennomsnitt kan gå over ti år mellom hver gang en arbeidsgiver blir kontrollert. I noen kommuner kan det gå svært lang tid mellom hver gang en arbeidsgiver blir kontrollert. I 2005 hadde 25 kommuner en kontrolldekning som tilsvarte en kontrollfrekvens på over 100 år. Videre innebar kontrollfrekvensen i 2005 at det i 24 prosent av landets kommuner i gjennomsnitt kunne gå over 50 år før en arbeidsgiver kunne forvente å bli kontrollert.

I 2005 varierte kontrollandelen fra 0 prosent til 40 prosent mellom kommunene. Cirka 6 prosent, det vil si 24 kommuner, gjennomførte ikke stedlige kontroller dette året. Det er en reduksjon fra 2003 og 2004, hvor henholdsvis 32 og 33 kommuner ikke gjennomførte stedlige kontroller. Om lag 40 prosent av kommunene hadde en kontrolldekning på 5 prosent eller mer i hele perioden 2003–2005. Cirka 60 prosent av kommunene nådde ikke resultatkravet i noen av de tre årene.

I retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen går det fram at høy ettersynsfrekvens forventes å virke forebyggende mot feil. Begrenset hyppighet av stedlige kontroller kan gi signaler til arbeidsgiverne om at risikoen for kontroll er lav, og enkelte arbeidsgivere kan derfor lettere komme til å opptre i strid med regelverket. Resultatene viser store variasjoner i

87) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen pkt. 1.1.1, Skattedirektoratet, mars 2002.

88) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

89) Jf. Veiledning til skatteoppkrevernes styringsparametere og statistikk, mars 2006.

90) Fylkesvise krav fastsettes i dialog mellom Skattedirektoratet og skattefogdkontor. Kommunevise krav fastsettes i dialog mellom skattefogdkontor og skatteoppkreverkontor.

91) Jf. Årsrapport for Skatteetatens virksomhet 2006.

92) Andel stedlige kontroller er definert som antall leverandører av lønns- og trekkoppgaver i kommunen som har vært gjenstand for stedlig kontroll (teller) i forhold til antall leverandører av lønns- og trekkoppgaver i kommunen (nevner).

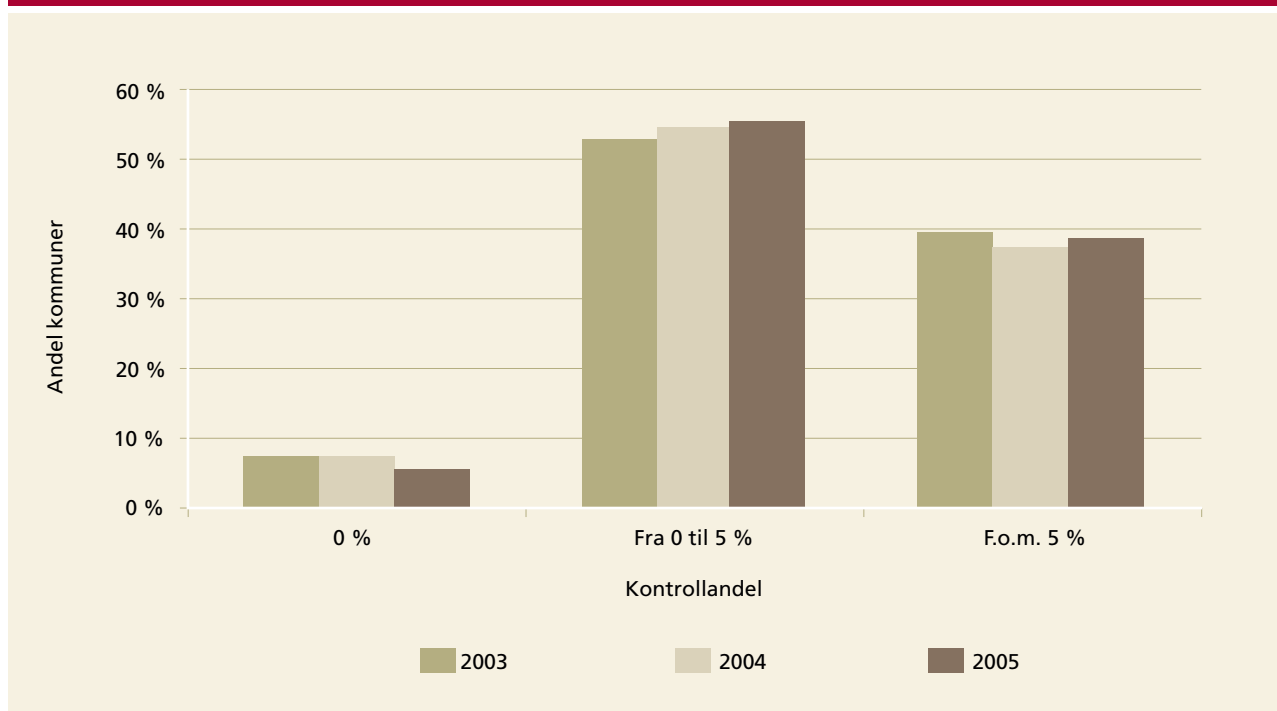
93) Dokument nr. 3:5 (2001–2002).

94) Jf. Årsrapport for Skatteetatens virksomhet 2006.

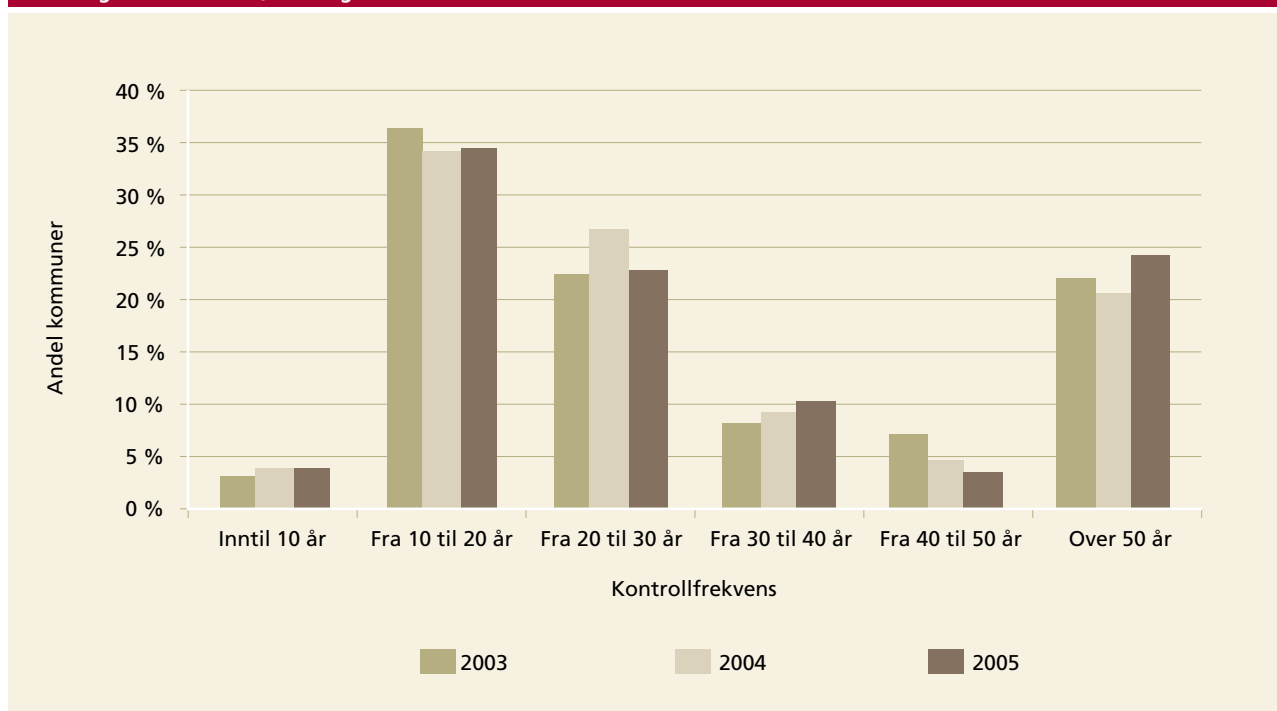
95) Skattedirektoratet har presisert at dette er et gjennomsnittsmål, og at lokale forhold i den enkelte kommune vil ha innvirkning på hva som er en forsvarlig kontrollvirksomhet, jf. Dokument nr. 3:5 (2001–2002).

96) Jf. Innst. S. nr. 106 (2001–2002).

Figur 4 Fordeling av kontrolldekningen i landets kommuner i 2003, 2004 og 2005 ⁹⁷



Figur 5 Kontrollfrekvens og andel kommuner gruppert etter gjennomsnittlig antall år mellom hver gang en arbeidsgiver kunne vente seg kontroll i 2003, 2004 og 2005 ⁹⁸



kontrollfrekvensen i kommunene i alle de tre årene, jf. figur 5.

Mulige årsaker til variasjon i kontrolldekningen mellom kommunene

Skatteoppkreverkontorene har i spørreundersøkelsen rangert ulike årsaker til at de ikke har

nådd resultatkravet innenfor arbeidsgiverkontrollen i 2005. De fleste skatteoppkreverkontorene har oppgitt fravær og for liten bemanning ved kontoret som årsaker. I årsrapporten for skattefogdkontorenes ettersyn i 2004 kom det også fram at lav kontrollfrekvens og kvalitet på kontrollarbeidet i hovedsak skyldes mangel på kompetanse og utilfredsstillende bemannings situasjon. De fleste skatteoppkreverkontorene oppfatter imidlertid ressurs situasjonen innenfor

97) Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

98) Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

Tabell 7 Totalt avdekket beløp og gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll, resultat for hele landet i årene 2003, 2004 og 2005 (beløp i tusen kroner)¹⁰⁵

| År | 2003 | 2004 | 2005 |
|---|-----------|---------|---------|
| Totalt avdekket beløp | 1 071 471 | 897 664 | 817 348 |
| Gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll | 131 | 112 | 101 |

arbeidsgiverkontrollen som tilfredsstillende eller svært tilfredsstillende.⁹⁹

Det er store ulikheter fra kommune til kommune med hensyn til næringsstruktur og geografiske forhold.¹⁰⁰ Slike lokale forhold tilsier at kontrollomfanget vil variere mellom kommunene. Flere av de intervjuede skatteoppkreverkontorene sa at de opplever resultatkravet om 5 prosent kontrolldekning som ufravikelig. De intervjuede skattefogdkontorene har framholdt at skatteoppkreverkontorene har vanskeligheter med å forholde seg til dette kravet. I spørreundersøkelsen oppga 28 prosent av skatteoppkreverkontorene at tidkrevende kontroller var en årsak til at de ikke nådde det fastsatte resultatkravet innenfor arbeidsgiverkontrollen i 2005. Flere skatteoppkreverkontorer oppga i intervju at de ved fravær blant de ansatte innenfor arbeidsgiverkontrollen i enkelte tilfeller gjør begrensede, mindre tidkrevende kontroller for å nå kravet om 5 prosent kontrolldekning. I intervjuer ble det også opplyst at regnskapskontrollørstillinger i kommunene i stor grad blir stående ledige ved permisjoner og lignende. Det forklares med at det er vanskelig å rekruttere vikarer med nødvendig kompetanse, og at opplæring er ressurskrevende.

4.2.2 Kravet til kontrolldekning og 0-kontroller

Arbeidsgiverkontrollen skal både avdekke eventuelle ulovlige disposisjoner og bidra til korrekt etterlevelse i framtiden.¹⁰¹ Ett av formålene med skatteoppkreverkontorenes stedlige kontroller er å avdekke om arbeidsgiverne har oppgitt korrekt grunnlag for beregning av skatt og arbeidsgiveravgift til skattemyndighetene.¹⁰² En viktig og vanskelig oppgave for skatteoppkreverkontoret er å velge de riktige kontrollobjektene.¹⁰³ Skattedirektoratet forventer at de stedlige kontrollene skal gi resultater, og at utvelgelsen skal baseres

99) 74 prosent av skatteoppkreverne oppga det i spørreundersøkelsen.

100) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

101) Tildelingsbrev for 2003.

102) Siden grunnlaget for arbeidsgiveravgift og skattetrekk ofte er det samme, omtaler denne undersøkelsen kun beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift.

103) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

på en vurdering av risiko og vesentlighet.¹⁰⁴

Avdekkede beløp og treffprosent

Resultater for hele landet

I 2005 ble det avdekket manglende beregningsgrunnlag på i overkant av 800 mill. kroner gjennom skatteoppkreverkontorenes stedlige kontrollvirksomhet, jf. tabell 7. Skatteoppkreverkontorene avdekker gjennom sine stedlige kontroller betydelige beløp som ellers ville ha blitt unndratt eller ikke oppgitt. Avdekkede beløp varierer fra år til år, og resultatene viser en nedgang på om lag 250 mill. kroner fra 2003 til 2005. Det har også vært en nedgang i gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll fra 131 000 kroner i 2003 til cirka 100 000 kroner i 2005.

Variasjon i avdekkede beløp

En stor andel kommuner avdekket ikke noen beløp i perioden 2003–2005, og andelen har i perioden ligget stabilt høyt. I 2005 avdekket 42,5 prosent av landets kommuner ingen beløp ved stedlige kontroll.

I 2005 var det totalt 172 kommuner som gjennomførte bare 0-kontroller, det vil si kontroller uten endringsforslag eller endringsoppgave til ligningsmyndighetene. Skattedirektoratets data viser ikke hvor mange enkeltvis 0-kontroller de øvrige kommunene hadde. 0-kontroller kan derfor være mer utbredt.

Kontrollvirksomheten skal være av en slik kvalitet at feil og mangler avdekkes.¹⁰⁶ Skatteoppkreverkontorene skal velge kontrollobjekter der det er risiko for manglende innberettede beløp. Finansdepartementet eller Skattedirektoratet har ikke satt konkrete krav til treffprosenten for årene 2003–2005. Fra og med 2007 stiller imidlertid direktoratet krav om at minimum halvparten av de stedlige kontrollene skal avdekke

104) Strategier for kontroll av næringslivet, skatteetaten, mai 2004. Strategiene gir retning og rammer for den samlede kontroll av næringslivet. Tildelingsbrev for 2005.

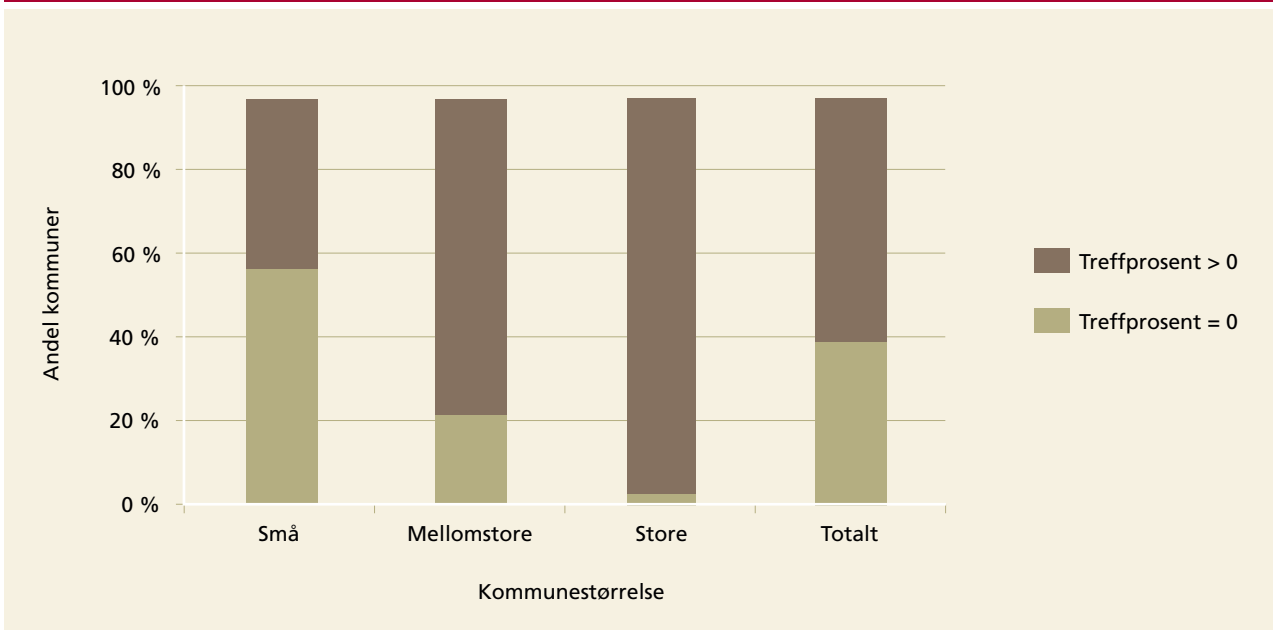
105) Avdekket beløp kan også være beløp som arbeidsgiver har innberettet for mye, slik at staten skylder arbeidsgiver penger. Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

106) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

Tabell 8 Andel kommuner og gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll i årene 2003, 2004 og 2005, oppgitt i prosent. Skatteoppkrevere som har gjennomført kontroller¹⁰⁷

| Avdekkede beløp (kroner) | 2003 | 2004 | 2005 |
|--------------------------|-------|-------|-------|
| 0 | 40,2 | 46,7 | 42,5 |
| Fra 0 til 50 000 | 38,5 | 34,1 | 35,5 |
| Fra 50 000 til 100 000 | 11,8 | 8,3 | 10,6 |
| Over 100 000 | 9,5 | 10,9 | 11,4 |
| Sum | 100,0 | 100,0 | 100,0 |

Figur 6 Resultater for små, mellomstore og store kommuner, samt totalt for alle landets kommuner i 2005. Andel kommuner med treffprosent større og lik 0. Kommuner som har gjennomført stedlige kontroller¹⁰⁹



Tabell 9 Andel kommuner med treffprosent større og lik null i 2005. Kommuner som har gjennomført stedlige kontroller¹¹⁰

| Resultater | Små | Mellomstore | Store | Totalt |
|------------------|------|-------------|-------|--------|
| Treffprosent = 0 | 60,8 | 25,6 | 3,1 | 42,5 |
| Treffprosent > 0 | 39,2 | 74,4 | 96,9 | 57,3 |

beløp.¹⁰⁸

Treffprosent for små, mellomstore og store kommuner

Det er i hovedsak de små kommunene som ikke avdekker beløp. De mellomstore kommunene gjennomfører også en stor andel kontroller uten å avdekke beløp, mens de store kommunene gjennomgående avdekker beløp gjennom sine stedlige kontroller. Det framgår av figur 6. Treffprosent kan si noe om skatteoppkreverkontorene har en hensiktsmessig metode for å velge

ut kontrollobjekter, og i hvilken grad de stedlige kontrollene er risiko- og vesentlighetsbasert. De relative forskjellene mellom kommunene presenteres i tabell 9.

I 2005 hadde 60,8 prosent av de små kommunene som gjennomførte stedlige kontroller, en treffprosent lik 0, mens andelen mellomstore og store kommuner med en slik treffprosent var henholdsvis 25,6 prosent og 3,1 prosent.¹¹¹

Andre resultater fra kontrollaktiviteten – preventive effekter

De stedlige kontrollene skal også virke forebyggende.¹¹² Alle de intervjuede skatteoppkreverkon-

107) Finnmark har ikke kunnet levere data for avdekket beløp i 2005. Datagrunnlaget mangler derfor avdekket beløp for Finnmark dette året. I datagrunnlaget er kommuner som ikke har gjennomført stedlig kontroll, trukket ut. Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

108) K-2: Kontrollobjektutvelgelse, jf. Veiledning til skatteoppkreverens styringsparametere og statistikk i 2007.

109) Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

110) Sekundærdata fra Skattedirektoratet.

111) 132 små kommuner av 172 i 2005. 39 av 172 kommuner var mellomstore.

torene oppfattet at de stedlige kontrollene har en preventiv effekt. Risikoen for å bli kontrollert kan bidra til at arbeidsgiverne avdekker feil gjennom egne kontrolltiltak. Flere av skatteoppkreverkontorene opplever at de stedlige kontrollene gir mindre feil og mangler i lønns- og trekkoppgavene hos arbeidsgiverne. Det er imidlertid ikke etablert noe system eller rutine for å måle preventive effekter av stedlige kontroller. Årsaken er at det er vanskelig å måle.¹¹³ Flere skatteoppkreverkontorer har i samarbeid med fylkes-skattekontorer og ligningskontorer deltatt i enkelte bransjekontroller som er blitt fulgt opp med ytterligere kontroll på et senere tidspunkt.¹¹⁴ I oppfølgingskontrollene er det blitt påvist færre feil og mangler hos arbeidsgiverne.¹¹⁵

4.2.3 Kontrollplaner og utvalgskriterier

God planlegging av kontrollvirksomheten er en forutsetning for gode kontrollresultater.¹¹⁶ Før kontrollvirksomheten planlegges, bør det settes opp mål. Ifølge retningslinjene for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen er utvelgelse av kontrollobjekter og utarbeidelse av kontrollplan viktige elementer i planleggingsfasen. Skatteoppkreverkontorene er pålagt å lage en årlig kontrollplan for stedlig arbeidsgiverkontroll.¹¹⁷ Skatteoppkreverkontorene skal også jevnlig evaluere utvelgelseskriteriene og kontrollplanene.

I Dokument nr. 3:5 (2001–2002) ble det avdekket at cirka 25 prosent av skatteoppkreverkontorene i de 157 undersøkte kommunene ikke laget kontrollplaner. Om lag halvparten av de undersøkte kommunene utarbeidet heller ikke faste kriterier for valg av kontrollobjekter.

Kontrollplaner

Tendensene vedrørende manglende kontrollplaner og utvalgskriterier er fortsatt gjeldende blant en betydelig andel av skatteoppkreverkontorene. Om lag 25 prosent av skatteoppkreverkontorene oppga i spørreundersøkelsen at de ikke lager en årlig kontrollplan ut over en eventuell felles kontrollplan for fylket. I intervjuene ble imidlertid utarbeidelse av kontrollplaner karakterisert som

et viktig virkemiddel i kontrollarbeidet. Kontrollplanene oppfattes også som viktige for å samordne kontrollvirksomheten med fylkesskattekontorene.

Valg av kontrollobjekter

Skattedirektoratet legger vekt på at utvelgelsen av virksomheter for kontroll skal være basert på en vurdering av risiko og vesentlighet. 83 prosent av skatteoppkreverkontorene opplyste i spørreundersøkelsen at de ikke utarbeider årlige risikovurderinger for arbeidsgiverkontrollen.

Skatteoppkreverkontoret skal også vurdere valg av virkemiddel (informasjon, kontorkontroll, stedlig kontroll) overfor arbeidsgiverne innenfor forutsetningen om en forsvarlig kontrollvirksomhet, herunder virkemidler som både forebygger og avdekker.¹¹⁸ I spørreundersøkelsen har 64 prosent av skatteoppkreverkontorene oppgitt at de ikke har noen strategi for hvilke virkemidler som brukes overfor arbeidsgiverne. I intervjuene var det flere skatteoppkreverkontorer som sa at valg av virkemiddel ofte skjer på bakgrunn av lokal-kunnskap, spesielt i mindre kommuner.

Litt over halvparten av skatteoppkreverkontorene utarbeider heller ikke egne, faste kriterier for utvelgelse av objekter for stedlig kontroll. Det innebærer at relativt mange av de utarbeidede kontrollplanene ikke har kriterier for å velge ut kontrollobjekter.

Som følge av betydelige ulikheter fra region til region og fylke til fylke når det gjelder næringsstruktur og geografiske forhold, må det tas lokale hensyn i utvelgelsen av objekter til stedlig kontroll.¹¹⁹ I retningslinjene for arbeidsgiverkontrollen framgår det at kompleksitet i unndragelsesmetoder og unndragelsesomfang står i forhold til næringsstruktur og næringsøkonomisk og befolkningsmessig størrelsesorden. Det understreker behovet for at hvert skatteoppkreverkontor lager utvalgskriterier som er tilpasset forholdene i kommunen.

Skatteoppkreverkontorene rangerte i spørreundersøkelsen ulike viktige forhold ved utvelgelse av objekter til stedlig kontroll. Om lag 64 prosent rangerte forhold som ble avdekket i forbindelse med innkrevingsarbeidet som det viktigste eller det nest viktigste forholdet for å velge ut

112) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

113) Jf. intervju med skatteoppkrevere.

114) Bransjekontroll er kontroll av et sett med virksomheter innenfor en gitt bransje.

115) Jf. intervjuer.

116) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

117) Jf. skatteoppkreverinstruksen.

118) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen. Skatteetatens strategiske plan for 2001–2004.

119) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

kontrollobjekter. Lokalkunnskap ble også oppgitt som en viktig kilde.¹²⁰ Det ble i tillegg framhevet som et viktig element av de fleste skatteoppkreverkontorene som ble intervjuet. Lokalkunnskap har særskilt betydning i små kommuner. 29 prosent av skatteoppkreverkontorene i spørreundersøkelsen rangerte også forhold avdekket ved kontorkontroller som viktigste eller nest viktigste kilde ved valg av kontrollobjekter. 21 prosent hadde den samme oppfatningen når det gjelder prioriteringer eller pålegg fra sentrale skattemyndigheter.

Rutinebeskrivelser

Skatteoppkreverinstruksen pålegger skatteoppkreverkontoret å utarbeide rutinebeskrivelser for kontorets virksomhet, blant annet for arbeidsgiverkontrollen. De aller fleste skatteoppkreverkontorene har rutiner for arbeidsgiverkontrollen generelt, men kun halvparten har lokalt tilpassede rutiner for den stedlige kontrollvirksomheten.¹²¹

Etterarbeid – evaluering og kontrollrapporter

Så snart som mulig etter avholdt stedlig kontroll skal det skrives en kontrollrapport. Den utarbeides med arbeidsgiver og deretter ligningsmyndighetene som mottaker.¹²² Kontrollrapportene skal være av en slik kvalitet at de er egnet som hjelp og støtte for arbeidsgiverne.¹²³ De skal også være egnet til anvendelse av andre myndigheter som dokumentasjon ved godskrivning av trekk, fastsettelse, etterforskning, straffeforfølgning mv. Skatteoppkreverkontorenes kontrollrapporter er grunnlaget for den ligningsmessige behandlingen av eventuelle feil og mangler som avdekkes. Rapportene blir i begrenset grad kvalitetssikret av andre enheter i skatteetaten.¹²⁴

4.2.4 Gir samarbeid om kontrollvirksomheten bedre resultater?

Skatteoppkreverkontorene skal påse at de har tilstrekkelig ressurser til å gjennomføre en forsvarlig kontrollvirksomhet.¹²⁵ Planleggingen av kontrollvirksomheten må skje etter denne målsettingen. I det inngår organisering og samarbeid

med øvrige kontorer.¹²⁶

Interkommunalt samarbeid – bedre resultater?

Retningslinjene for gjennomføringen av arbeidsgiverkontrollen anbefaler å organisere arbeidsgiverkontrollen i regioner (interkommunalt samarbeid). Et sterkere fagmiljø forventes å gi hyppigere og kvalitativt bedre kontroller. Interkommunalt samarbeid anbefales spesielt for små kommuner med normalt få arbeidsgivere og skatteoppkreverkontorer med liten kontrollerfaring. Større miljøer kan gjøre kontrollvirksomheten mindre sårbar ved sykdom og fravær.¹²⁷

Kommunene er tillagt det administrative ansvaret for skatteoppkreverfunksjonen, og de står dermed fritt til å kunne organisere den praktiske utøvelsen av den stedlige arbeidsgiverkontrollen i interkommunale ordninger. Spørreundersøkelsen viser at samarbeid om arbeidsgiverkontrollen er organisert på flere måter. 14 prosent av skatteoppkreverkontorene svarte at de har uformelt samarbeid om arbeidsgiverkontrollen, 5 prosent oppga at stedlig kontroll utføres av annen kommune, mens 48 prosent deltar i en interkommunal kontrollordning. Sistnevnte innebærer blant annet at flere kommuner samarbeider om å gjøre stedlige kontroller, gjerne i regi av en kommune. Ifølge data fra Skattedirektoratet deltok 246 kommuner i interkommunale samarbeid om arbeidsgiverkontrollen i 2005. Det er en økning på 24 kommuner fra 2003.¹²⁸

Deltakere i interkommunale kontrollordninger har i perioden 2003–2005 gjennomgående kontrollert en større andel arbeidsgivere enn ikke-deltakende kommuner, jf. figur 7. I 2003 kontrollerte kommuner som er tilsluttet interkommunale ordninger, 4,9 prosent av arbeidsgiverne, mens kommuner utenfor slike ordninger kontrollerte 4,1 prosent. Forskjellen i kontrollandel mellom disse to gruppene er imidlertid blitt mindre fra 2003 til 2005, og ingen av gruppene har totalt nådd kravet om 5 prosent kontrolldekning i denne perioden.

Skatteoppkreverkontorer med interkommunalt samarbeid om arbeidsgiverkontrollen har gode erfaringer med dette. 93 prosent av skatteoppkreverkontorene oppga i spørreundersøkelsen at

120) 39 prosent oppga dette som den viktigste eller nest viktigste kilden.

121) Cirka 49 prosent av skatteoppkreverne svarte i spørreundersøkelsen at de har lokalt tilpassede rutiner for den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Cirka 49 prosent svarte at de kun bruker Skattedirektoratets retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

122) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

123) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

124) Jf. spørreundersøkelsen.

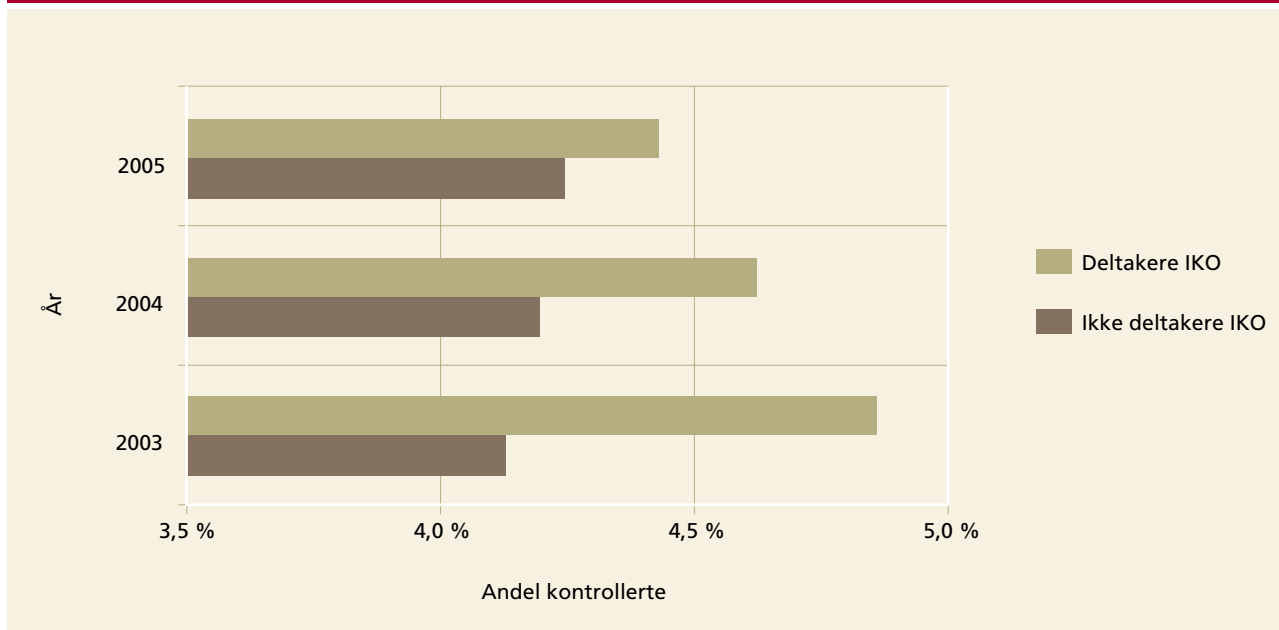
125) Jf. skatteoppkreverinstruksen § 2-1 nr. 1.

126) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

127) Jf. Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

128) Jf. data fra Skattedirektoratet.

Figur 7 Andel stedlig kontrollerte arbeidsgivere i 2003, 2004 og 2005, deltakelse i interkommunale kontrollordninger (IKO) ¹²⁹



interkommunalt samarbeid i noen eller stor grad har medført kvalitativt bedre kontroller.¹³⁰ De intervjuede skatteoppkreverkontorene som har samarbeid om arbeidsgiverkontrollen, har gode erfaringer med ordningen, og hevder dette gjør det lettere å nå kravet om 5 prosent kontrolldekning.¹³¹ Skattefogdkontorenes stedlige ettersyn av skatteoppkreverkontorene i 2003 viste at kvaliteten på de stedlige kontrollene var bedre hos store kommuner og i regioner med større fagmiljøer.¹³²

Figur 8 viser avdekkede beløp for henholdsvis kommuner som deltar i interkommunale ordninger i 2005, og kommuner som ikke gjør det, og hvordan beløpene fordeler seg innenfor disse to kommunegruppene. En stor andel kommuner avdekker ingen beløp innenfor begge de to kommunegruppene. Andelen kommuner som ikke avdekker beløp, er imidlertid større for kommuner som ikke deltar i interkommunale ordninger, enn for kommuner som deltar i slike ordninger. Videre er andelen kommuner som avdekket beløp opp til 50 000 kroner, større for kommuner som deltar i interkommunale ordninger, enn for kommuner utenfor slike ordninger. For større beløp er forskjellene mellom de to kommunegruppene mindre.

Skatteoppkreverkontorene som ble intervjuet og

129) Sekundærdata fra Skattedirektoratet. Skattedirektoratet har ikke data for Finnmarks resultater for 2004.

130) Jf. spørreundersøkelsen.

131) Jf. intervju med alle skatteoppkreverkontorene.

132) Årsrapport skattefogdenes ettersyn 2003.

som er organisert i en interkommunal tjeneste, forklarte at det er skatteoppkreverkontorene selv som velger ut objekter til stedlig kontroll. Utvalgsriteriene kan være forskjellige, og hvert kontor må ta hensyn til kravet om 5 prosent kontrolldekning i kommunen.

Skatteoppkreverkontorenes forslag til kontrollobjekter kommende år oversendes skatteoppkreverkontoret med ansvar for gjennomføring av stedlige kontroller.

Samarbeid med fylkesskattekontorene og ligningskontorene

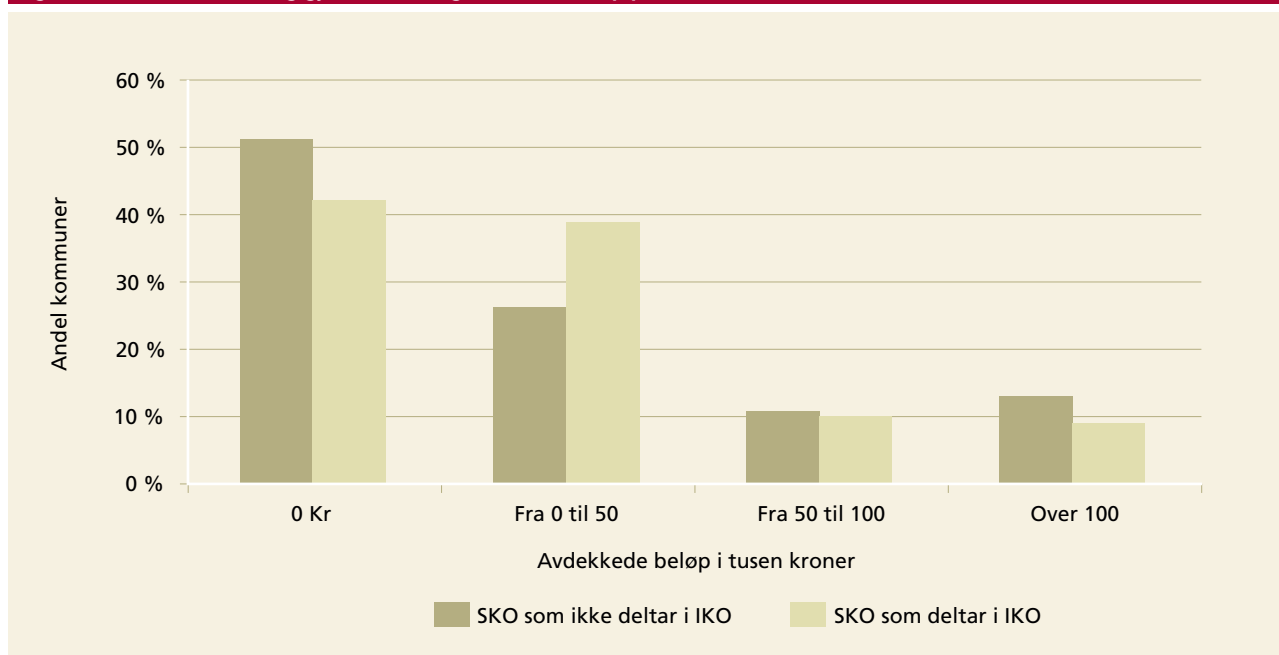
Det skal utarbeides årlige felles kontrollplaner som omfatter kontrollvirksomheten til fylkesskattekontorene, ligningskontorene og skatteoppkreverkontorene.¹³³ Det er fylkesskattekontoret som skal ta initiativ til å utarbeide planen i samarbeid med skattefogdkontoret og i samarbeid med ligningskontorene og skatteoppkreverkontorene. Kontrollvirksomheten skal gjennomføres etter en felles plan for å sikre nødvendig kontrolldekning i fylket. I forbindelse med felles kontrollplan forutsettes det at skatteoppkreverkontorene setter av ressurser til felles kontroller.¹³⁴ Om lag en tredel av skatteoppkreverkontorene svarte i spørreundersøkelsen at de i begrenset grad oppfyller sine ressursforpliktelser.

Skatteoppkreverkontorene er pålagt å samordne

133) Jf. mål og prioriteringer for skatteetatens virksomhet i 2000; Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

134) Jf. brev fra Finansdepartementet til Riksrevisjonen, 10. juni 2005.

Figur 8 Andel kommuner og gjennomsnittlig avdekket beløp per kontroll i 2005 ¹³⁵



den stedlige arbeidsgiverkontrollen med skatteetatens øvrige kontrollvirksomhet. I spørreundersøkelsen svarte 34 prosent av skatteoppkreverkontorene at de ikke har noe samarbeid med andre kontrollenheter ved valg av kontrollobjekter. Når det gjelder gjennomføring av stedlige kontroller, sa 38 prosent at de ikke samarbeider med øvrige enheter. De fleste skatteoppkreverkontorene framholdt i intervjuer at de generelt har liten kontakt med fylkesskattekontorene, til tross for at fylkesskattekontorene har faglig kompetanse innen kontrollvirksomhet. I spørreundersøkelsen vurderte dessuten 37 prosent samarbeidet med fylkesskattekontorene som lite eller svært lite tilfredsstillende.

Når det gjelder samarbeidet med ligningskontorene, vurderte 30 prosent av skatteoppkreverkontorene det som lite eller svært lite tilfredsstillende. De intervjuede skatteoppkreverkontorene oppfatter kommunikasjonen med ligningskontorene som vanskeligere etter omorganiseringen av ligningsetaten (2002–2004). Det skyldes spesialisering på fastsettelsesområdet, og at skatteoppkreverkontorene dermed må forholde seg til flere ligningskontorer. Samtlige intervjuede opplever også økt saksbehandlingstid ved ligningskontorene for kontrollrapportene etter omorganiseringen.

Det viser at en relativt stor andel av skatteoppkreverkontorene ikke samarbeider med andre kontrollkontorer i skatteetaten, eller at de vurde-

rer samarbeidet som lite tilfredsstillende.

Samarbeid med politiet

Når det er tilstrekkelig mistanke om straffbart forhold som antas å burde forfølges av påtalemyndigheten, skal forholdet politianmeldes.¹³⁶ Ifølge intervjuede skatteoppkreverkontorer skal alle kontroller som avdekker vesentlige mangler i utgangspunktet anmeldes til politiet.

I spørreundersøkelsen oppga om lag 70 prosent av skatteoppkreverkontorene at de ikke har anmeldt forhold til politiet i de tre årene undersøkelsen omfatter. De små skatteoppkreverkontorene har få saker som sendes til politiet for videre behandling. I intervju opplyste ett av de store kontorene at det årlig har 20 til 30 anmeldelser, spesielt i konkurser. Ett mindre kontor opplyste at de sjelden anmelder forhold fordi beløpene er for lave. Kontoret vurderer at det kommer lite ut av en anmeldelse – ofte bare en bot som ikke betales. Det tyder på at saker av alvorlig karakter ikke bringes videre av politi og påtalemyndighet.

4.3 Mål- og resultatstyring

Skattefogdkontorenes faglige styringsdialog med skatteoppkreverkontorene skal holde et godt faglig nivå. Skattefogdkontorer med kontrollansvar skal gjennom prinsippene for mål- og resultatsty-

¹³⁵) Sekundærdata fra Skattedirektoratet. Avdekkede beløp for Finnmark er ikke med i datagrunnlaget. Figuren viser også kommuner som ikke har gjennomført stedlige kontroller, og dermed ikke har avdekket beløp.

¹³⁶) Trekanmeldelsesinstruksen § 6 nr. 1, jf. instruks gitt av Finansdepartementet, 9. mai 1997, og Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen.

ring søke å nå best mulig resultater i forhold til skatteetatens mål for de oppgavene som utføres av skatteoppkreverkontorene.

4.3.1 Hvordan kvalitetssikres skatteoppkreverkontorenes arbeid?

Fra 1. juli 2006 er et nytt kontrollregime innført basert på regionalisering av skattefogdkontorene i fem regioner. Skattefogdkontorene på regionalt nivå har ansvaret for styring og faglig oppfølging av skatteoppkrevervirksomheten og er tilordnet ressurser fra skattefogdkontorene i de respektive fylkene.¹³⁷ Tidligere var kravet at alle skatteoppkreverkontorene skulle ha ettersyn hvert tredje år. I ny instruks skal risiko- og vesentlighetsvurderinger bestemme kontrollhyppigheten.¹³⁸ Tre områder skal kontrolleres – innkrevingsområdet, arbeidsgiverkontrollen og skatteregnskapet. Hva som blir kontrollert, blir ifølge de intervjuede skattefogdkontorene i stor grad bestemt av tidligere funn. I 2005 gjennomførte skattefogdkontorene 159 ettersyn, det vil si i 37 prosent av kommunene.¹³⁹ I 2004 og 2003 ble det foretatt henholdsvis 138 (32 prosent) og 129 (30 prosent) ettersyn.¹⁴⁰ Ifølge kontrollrapportene for årene 2003, 2004 og 2005 har de fleste skattefogdkontorene fulgt opp instruksens § 4-3 2. ledd om at skatteoppkreverkontorene skal ha stedlig ettersyn minst hvert tredje år.¹⁴¹

95 prosent av skatteoppkreverkontorene mottok rapport fra skattefogdkontoret etter siste ettersyn. Om lag 70 prosent av kontorene har blitt pålagt å rette opp svakheter ved siste ettersyn, og av disse har 52 prosent fått pålegg knyttet til innfordringsområdet, mens 18 prosent har blitt pålagt å rette opp svakheter i arbeidsgiverkontrollen.¹⁴²

Hvis forholdene på skatteoppkreverkontoret ikke er tilfredsstillende, skal skattefogdkontoret ta kontakt med kommuneadministrasjonen. Skattefogdkontorer med regionalt ansvar rapporterer avvik til skattefogdkontoret i det aktuelle fylket, mens stedlig skattefogdkontor har ansvaret for å

137) Instruks for skattefogdens innkrevingsarbeid og oppgaver overfor skatteoppkreverne § 1-1, fastsatt av Skattedirektoratet, 7. januar 1999.

138) Instruks for skattefogdkontorenes kontroll av skatteoppkreverne, fastsatt av Skattedirektoratet, 19. mai 2006, med ikrafttreden 1. juli 2006.

139) Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen 2005.

140) Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen, 2003 og 2004.

141) Instruks for skattefogdens ettersyn og restansekontroll hos skatteoppkreveren. Fastsatt av Skattedirektoratet, 7. januar 1999.

142) Jf. spørreundersøkelsen.

ta opp påpekte forhold med kommuneledelsen. Skattefogdkontorene går enten via skatteoppkreverkontoret eller tar direkte kontakt med kommunen.

Skattedirektoratet er skattefogdkontorenes faglige og administrative overordnede myndighet. Skattefogdkontorene skal årlig utarbeide fylkesvise rapporter til Skattedirektoratet om alle skatteoppkreverkontorene som har vært gjenstand for stedlig ettersyn, om det er avdekket alvorlige forhold og om forholdene er rettet.¹⁴³ I intervjuer med to skattefogdkontorer kom det fram at Skattedirektoratet ikke gir konkrete tilbakemeldinger på rapportene, men utarbeider en samlet rapportering til Finansdepartementet som skattefogdkontorene tar til etterretning.

Skatteoppkreverkontorenes rapporter fra den stedlige arbeidsgiverkontrollen oversendes ligningskontorene for videre behandling. Ligningskontoret fatter på dette grunnlag et ligningsvedtak. 75 prosent av skatteoppkreverkontorene svarte i spørreundersøkelsen at skattefogdkontorene aldri eller sjelden kvalitetssikrer rapportene fra avholdte stedlige kontroller hos arbeidsgiverne. 15 prosent svarte at skattefogdkontoret ofte eller alltid kontrollerte rapportene. 64 prosent opplyste imidlertid at andre tilsatte ved skatteoppkreverkontoret fungerer som kvalitetssikrere.

Skattedirektoratet vektlegger samarbeid, samordning og kompetansedeling i skatteetatens kontrollvirksomhet. En relativt stor andel av skatteoppkreverkontorene samarbeider ikke med andre kontrollaktører i skatteetaten. Samarbeidet mellom skattefogdkontorene og fylkesskattekontorene er også begrenset. Fylkesskattekontorene kvalitetssikrer i liten grad skatteoppkreverkontorenes rapporter fra stedlig arbeidsgiverkontroll. I spørreundersøkelsen sa 72 prosent av skatteoppkreverkontorene at fylkesskattekontoret aldri eller sjelden kvalitetssikrer bokettersynsrapportene. 18 prosent svarte at fylkesskattekontoret ofte, svært ofte eller alltid gjør dette.

4.3.2 Hvordan fastsetter skatteetaten resultatmål for skatteoppkrevervirksomheten?

Skattedirektoratet fastsetter resultatkrav på fylkesnivå for både innkrevingsområdet og arbeidsgiverkontrollen. Det er opp til skattefogdkontorene om de vil differensiere resultatkravene på kommunenivå. Kommunevise krav skal fastset-

143) Jf. instruks for skattefogdens ettersyn og restansekontroll hos skatteoppkreveren, § 8-2, fastsatt av Skattedirektoratet 7. januar 1999.

tes i dialog mellom skattefogdkontoret og skatteoppkreverkontorene.¹⁴⁴ I spørreundersøkelsen opplyste 23 prosent av skatteoppkreverkontorene at det ikke har vært dialog med skattefogdkontoret om fastsettelse av kommunens resultatkrav innen arbeidsgiverkontrollen. Av de skatteoppkreverkontorene som har hatt dialog, svarte 48 prosent at denne dialogen har hatt innvirkning på det endelige resultatkravet. Innenfor innkrevingsområdet svarte 20 prosent av skatteoppkreverkontorene at det ikke har vært slik dialog. Av de som har hatt dialog, svarte 51 prosent at dialogen har hatt innvirkning på det endelige resultatkravet.

144) Veiledning til skatteoppkrevernes styringsparametere og statistikk – 2003.

5 Vurderinger

Skatteoppkreverkontorenes innkrevingsresultater og bruk av virkemidler har i mange år variert mellom kommunene. Omfanget av den stedlige arbeidsgiverkontrollen har også variert mellom kommunene og ligger på landsbasis under Skattedirektoratets resultatkrav på 5 prosent. Etter Riksrevisjonens undersøkelser av skatteoppkreverfunksjonen i 2000 og 2001 med oppfølging i 2005 er det iverksatt en rekke tiltak for å styrke skatteoppkreverfunksjonen. Denne undersøkelsen viser at det fortsatt er store variasjoner i resultater og virkemiddelbruk både for skatteinnkrevningen og den stedlige arbeidsgiverkontrollen. De akkumulerte skatterestansene utgjør fortsatt betydelige beløp og var ifølge Skattedirektoratet 16,1 mrd. kroner per 31. desember 2006.¹⁴⁵

5.1 Betydelige variasjoner i innkreving av restskatt

5.1.1 Variasjoner mellom store og små kommuner
Kontroll- og konstitusjonskomiteen uttalte under behandlingen av Dokument nr. 3:12 (2000–2001) at ulike innfordringsstrategier bør være relatert til den enkelte sak og ikke til den enkelte kommune. Det bør derfor ikke forekomme utilsiktet variasjon i virkemiddelbruk verken innenfor kommunen eller mellom kommunene.

Denne undersøkelsen viser at gjennomsnittstiden fra restskattekravene forfaller til første innkrevningstiltak er iverksatt, var 25 dager for krav fra inntektsåret 2003. Det er imidlertid betydelige forskjeller mellom kommunene. I de små kommunene – 5000 eller færre innbyggere – kan det i gjennomsnitt gå fra ni dager til over et halvt år etter forfall før første tiltak registreres. Samtlige av de store kommunene – over 25 000 innbyggere – bruker i gjennomsnitt seks uker eller mindre før første innkrevningstiltak er registrert. Det stilles spørsmål ved om denne variasjonen er i overensstemmelse med Stortingets forutsetninger om at det ikke skal være utilsiktet variasjon i virkemiddelbruk mellom kommunene.

145) Restanse for forskudds- og etterskuddsordning samt arbeidsgiveravgift, jf. e-post fra Skattedirektoratet til Riksrevisjonen, 19. februar 2007.

Undersøkelsen viser at de kommunene som raskt setter i verk innkrevningstiltak, også tvangsinnfører en større andel av kravene som ikke blir rettidig eller forsinket innbetalt. De kommunene som har gode tvangsinnfordringsresultater, innkrever også ofte en større andel av restskattene totalt sett. Det understreker betydningen av rask iverksettelse av innkrevingsprosessen.

Fravær og generelt liten bemanning på kontoret ble i spørreundersøkelsen trukket fram som årsaker til at resultatkravet for det aktuelle skatteoppkreverkontoret på innkrevingsområdet ikke ble nådd. For å imøtegå denne utfordringen, oppfordrer Finansdepartementet og Skattedirektoratet til samarbeid mellom skatteoppkreverkontorene. To av tre skatteoppkreverkontorer som samarbeider om innkrevingsarbeidet, oppga at dette har gitt mer effektiv innkreving. Undersøkelsen viser at kun 21 prosent av skatteoppkreverkontorene oppgir å ha noen form for samarbeid om innkrevingsarbeidet. I undersøkelsen stilles det derfor spørsmål om Finansdepartementet i tilstrekkelig grad har fulgt opp oppfordringen om økt samarbeid.

5.1.2 Variasjoner i bruk av innfordringstiltak
Skatteoppkreverkontoret skal vurdere innfordring gjennom utleggsforretning og dekningsaksjon dersom kravet ikke kan forventes oppgjort innen rimelig tid. De nedre beløpsgrensene som skatteoppkreverkontorene oppga for bruk av utlegg, viser at praksis varierer betydelig mellom kommunene for dette tiltaket. Beløpsgrensene for begjæring av konkurs varierer også i betydelig grad. Det stilles spørsmål ved om dette er i samsvar med Stortingets forutsetning om at forskjellig innfordring skal kunne relateres til egenskaper ved kravet, og ikke være avhengig av kommunetilhørighet eller andre forhold.

Undersøkelsen viser videre at tvangssalg (realisering av utlegg) og konkurs brukes i svært liten grad av kommunene. En stor andel av kommunene gjennomfører ikke tvangssalg. Det framgår av skatteoppkreverinstruksen at en skal være tilbakeholden med å begjære alminnelige lønns-takere konkurs. Det vises i den forbindelse i til-

legg til at medlemmer av kontroll- og konstitusjonskomiteen under stortingsbehandlingen av Dokument nr. 3:1 (2005–2006) uttalte at det i innfordringsarbeidet også bør legges vekt på andre måter å innkreve restansene på enn de tyngre tiltakene.

Det er fortsatt betydelige skatterestanser. Det vises her til at en del store krav forblir uoppgjort, mens moderate restskattekrav blir innbetalt eller innfordret. Kun 2,7 prosent av skyldnerne med akkumulert restanse over 100 000 kroner ved forfall for restskattekravene fra 2003 var begjært konkurs per 30. juni 2005. Dette er skyldnere med store akkumulerte restanser ved forfall som ikke gjør opp for seg i løpet av innkrevingsprosessen. Det vises i denne forbindelse også til at liten bruk av tyngre innfordringstiltak som tvangssalg og konkurs av skatteoppkreverkontorene overfor skattefogdkontorene er forklart med faglig usikkerhet og ressursituasjonen. Det stilles spørsmål ved om den lave andelen av konkursbegjæringer for skyldnere med store krav er i tråd med Stortingets forutsetning om at skatteinnfordringssystemet skal sørge for at skattene betales med de fastsatte beløp.

Undersøkelsen viser at bruken av betalingsoppfordring og varsel om påleggstrekk som første innfordringstiltak har økt, mens andelen av § 4-18 varsler har gått ned.¹⁴⁶ Varsel etter tvangssalgloven § 4-18 vil si at skyldner varsles om at tvangsinnfordring vil bli iverksatt dersom kravet ikke blir betalt. Sammen med den omfattende uformelle kontakten med skyldnere tyder denne utviklingen på at skatteoppkreverkontorene forsøker å tilpasse innkrevingsarbeidet til skattyterne. Det anses som positivt. Undersøkelsen viser imidlertid at det i liten grad ligger noen strategi bak bruken av uformelle tiltak. Kun 28 prosent av skatteoppkreverkontorene oppga å ha rutiner eller retningslinjer for bruk av uformelle tiltak.

Etter dekningsloven § 2-7 skal påleggstrekk begrenses slik at skyldneren beholder tilstrekkelige midler til rimelig underhold. Før pålegg om trekk skal derfor skatteoppkreverkontoret skaffe seg oversikt over skyldnerens økonomiske situasjon. De seks intervjuede skatteoppkreverkontorene sa at de sender skattyter et skjema for egenrapportering av økonomiske data, men at de sjelden mottar dette i retur. Flere skattefogdkontorer rapporterer at påleggstrekk nedlegges uten at det

gjøres tilstrekkelig forundersøkelser.¹⁴⁷ Forholdet ble også omtalt i Dokument nr. 3:12 (1999–2000).

Skatteoppkreverkontoret skal alltid vurdere å sikre kravet med utlegg mens påleggstrekket løper. Undersøkelsen viser at det er gjort i begrenset grad – selv for krav over 100 000 kroner er under halvparten forsøkt sikret gjennom utleggsforretning. Undersøkelsen viser også at rettsvern i henhold til tvangssalgloven § 7-20 bare var registrert sikret for 36 prosent av kravene der det var tatt utlegg. Dersom skatteoppkreverkontorene unnlater å sikre rettsvern, kan det ikke gjennomføres tvangssalg. Manglende rettsvern medfører også at utleggspantet ikke kan gjøres gjeldende overfor konkursbo. Manglende sikring og rettsvern av kravene øker risikoen for at de ikke blir innfridd og dermed inntektstap for det offentlige.

5.2 Kontrollomfang og planlegging av stedlig arbeidsgiverkontroll

5.2.1 Tilstrekkelig kontrollomfang i kommunene?

Kontroll- og konstitusjonskomiteen uttalte under behandlingen av Dokument nr. 3:5 (2001–2002) at dersom kontrollvirksomheten skal ha en funksjon, og risikoen for å bli utsatt for kontroll skal være reell, må hyppigheten av kontrollen være jevnlig. Riksrevisjonens undersøkelse fra 2001–2002 viste at det i gjennomsnitt kunne gå opptil 30 år mellom hver gang en arbeidsgiver ble kontrollert. Kontrolldekningen i perioden 2003–2005 innebar at det i gjennomsnitt kunne gå 23 år. Det er en viss forbedring i hyppigheten av skatteoppkreverkontorenes stedlige kontroller. Dette anses som positivt, men det er samtidig grunn til å understreke at kommunene i 2003–2005 ikke har nådd Skattedirektoratets krav om 5 prosent kontrolldekning. Skatteetatens årsrapport for 2006 viser dessuten at andelen kontrollerte arbeidsgivere for landet som helhet i 2006 er redusert i forhold til den undersøkte perioden. Når det går såpass mange år mellom hver gang en arbeidsgiver kan bli kontrollert, kan det gi signaler til arbeidsgiverne om at risikoen for stedlig kontroll er svært liten. Det er derfor fortsatt grunn til å stille spørsmål ved om kontrollomfanget er tilstrekkelig for å sikre en effektiv kontroll med arbeidsgiverne, slik som Stortinget har forutsatt.

146) Fra krav for inntektsåret 2001 til krav for 2003.

147) Kontrollrapport for skatteoppkreverfunksjonen i 2004, Skattedirektoratet, 21. april 2005.

5.2.2 Betydelig variasjon i kontrollomfang mellom kommunene

Det var store variasjoner i kontrolldekningen mellom kommunene. Undersøkelsen viser også at mellom 6 prosent og 8 prosent av kommunene ikke gjennomførte noen stedlige kontroller i perioden 2003–2005. Det er i hovedsak små kommuner som ikke har gjort stedlige kontroller. Resultatet av slike variasjoner er at arbeidsgiverne blir stilt overfor svært ulik risiko for å bli kontrollert.

Med bakgrunn i Skattedirektoratets vurderinger av hyppigheten av stedlige kontroller og kontroll- og konstitusjonskomiteens tilslutning til dette, er det uheldig at kontrolldekningen varierer så vidt mye og at det i flere kommuner kan gå lang tid mellom hver gang en arbeidsgiver blir kontrollert. Det er også uheldig at flere kommuner ikke gjennomførte stedlige kontroller i perioden 2003–2005.

I intervjuer med skatteoppkreverkontorer ble det opplyst at enkelte skatteoppkreverkontorer gjør begrensede og mindre tidkrevende kontroller for å nå det nasjonale kravet for kontrolldekning på 5 prosent fastsatt av Skattedirektoratet. Dette medfører at kontrollomfanget ikke nødvendigvis er basert på vurderinger av risiko og vesentlighet i den enkelte kommune, noe som kan øke risikoen for tap av inntekter til det offentlige.

5.2.3 Variasjon i planlegging av arbeidsgiverkontrollen

Undersøkelsen viser store variasjoner i avdekkede beløp mellom kommunene i arbeidsgiverkontrollen. Undersøkelsen viser videre at en stor andel kommuner ikke avdekker beløp og har en treffprosent lik null. Manglende avdekking kan skyldes at valget av kontrollobjekter ikke er tilstrekkelig risiko- og vesentlighetsbasert, men også at arbeidsgiverne i stor grad etterlever det gjeldende regelverket. Skattedirektoratet vektlegger imidlertid at de stedlige kontrollene både skal resultere i avdekking av manglende innbrettede beløp, og at de skal ha en preventiv effekt. På bakgrunn av den store andelen kommuner med manglende avdekkede beløp, stilles det spørsmål ved om det bør settes noe større krav til at kontrollobjekter velges på bakgrunn av en vurdering av risiko og vesentlighet i den enkelte kommune, spesielt overfor kommuner som har gjennomført få kontroller.

Undersøkelsen viser at om lag en firedel av skatteoppkreverkontorene ikke har utarbeidet noen

årlig kontrollplan for den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Undersøkelsen viser også at om lag halvparten av skatteoppkreverkontorene ikke har utarbeidet kriterier for utvelgelse av objekter for stedlig kontroll. Undersøkelsen viser videre at svært få skatteoppkreverkontorer har utarbeidet årlige risikovurderinger for arbeidsgiverkontrollen generelt.

God planlegging av kontrollvirksomheten, etablering av faste kriterier for å velge ut kontrollobjekter og risikovurderinger kan øke avdekking av unndragelser og i tillegg øke den preventive effekten av kontrollvirksomheten. Uten kontrollplan og utvalgs-kriterier er det vanskeligere å evaluere om målene med stedlig arbeidsgiverkontroll er nådd. Uten tilstrekkelig planlegging er det også risiko for at kontrollen kan bli noe tilfeldig og lite risikodrevet. Riksrevisjonens tidligere undersøkelse avdekket også mangelfull planlegging av kontrollvirksomheten. Det har ikke skjedd vesentlige forbedringer på området. Det stilles derfor spørsmål ved om Finansdepartementet i tilstrekkelig grad har fulgt opp Riksrevisjonens undersøkelse for å sikre en bedre planlegging av kontrollarbeidet.

5.3 Svakheter i samarbeid om arbeidsgiverkontrollen

Finansdepartementet har lagt vekt på resultatforbedring i den stedlige arbeidsgiverkontrollen. Interkommunale kontrollordninger har vært et viktig virkemiddel for å øke både hyppigheten og kvaliteten på de stedlige kontrollene.

Riksrevisjonens forrige undersøkelse fra 2001–2002 viste at store kommuner og kommuner tilsluttet interkommunale kontrollordninger, gjennomgående kontrollerte en større andel arbeidsgivere enn mindre og ikke-deltakende kommuner. Denne undersøkelsen viser også at kommuner i interkommunale ordninger kontrollerer en større andel arbeidsgivere enn kommuner utenfor slike ordninger. Denne forskjellen har imidlertid avtatt i den undersøkte perioden.

I tillegg til god kvalitet i selve gjennomføringen av arbeidsgiverkontrollen har utvelgelsen av kontrollobjekter stor betydning for om skatteoppkreverkontorene avdekker feil eller mangler hos arbeidsgiverne. I intervjuer med fire skatteoppkreverkontorer som har en interkommunal samarbeidsordning, fremgår det at utvelgelsen av kontrollobjekter fortsatt skjer på lokalt nivå av

det enkelte skatteoppkreverkontor. Dette kan tyde på at det ikke skjer en samlet og helhetlig vurdering av risiko og vesentlighet i de interkommunale ordningene slik intensjonen synes å være. Dette kan føre til at beløp ikke avdekkes. I denne forbindelse vises det til resultatene i undersøkelsen, der det framgår at 43 prosent av de kommunene som deltar i interkommunale kontrollordninger gjennomfører stedlige kontroller uten å avdekke beløp. Hensikten med interkommunale kontrollenheter har vært å forbedre skatteoppkreverkontorenes resultater ved å utnytte de samlede ressursene på en bedre måte på tvers av kommunegrensene. For at interkommunalt samarbeid om arbeidsgiverkontrollen skal ha den ønskede effekten, mener Riksrevisjonen det kan legges til rette for en mer helhetlig planlegging av arbeidsgiverkontrollen for kommunene i det interkommunale samarbeidet.

Undersøkelsen viser at over en tredel av skatteoppkreverkontorene ikke samarbeider med øvrige kontrollaktører i skatteetaten verken ved valg av kontrollobjekter eller ved gjennomføringen av stedlige kontroller. Undersøkelsen viser videre at i underkant av 40 prosent av skatteoppkreverkontorene vurderer samarbeidet med fylkesskattekontorene som lite eller svært lite tilfredsstillende. Dette til tross for at fylkesskattekontorene har god faglig kompetanse innen kontrollvirksomhet. Det stilles derfor spørsmål ved om det i tilstrekkelig grad oppmuntres og legges til rette for samarbeid og kompetanseoverføring mellom skatteoppkreverkontorer og fylkesskattekontorer.

5.4 Samarbeid om fastsettelse av mål og resultatkrav

Skattefogdkontorene i regionen skal fastsette mål og resultatkrav i dialog med skatteoppkreverkontorene og har mulighet til å differensiere resultatkravene på kommunenivå. Ett av fem skatteoppkreverkontorer svarer i spørreundersøkelsen at resultatkravene fastsettes uten dialog mellom skattefogdkontoret og skatteoppkreverkontoret. Det gjelder både for innkrevingsområdet og for arbeidsgiverkontrollen. Det gir grunn til å stille spørsmål ved om styrket dialog mellom skattefogdkontorene og skatteoppkreverkontorene kunne ha gitt grunnlag for bedre måloppnåelse i innfordringsarbeidet og arbeidsgiverkontrollen.

Ordliste

| | |
|--|--|
| <i>Debitortilpasset innfordring (DTI)</i> | En modell som skatteoppkreverne kan bruke til å anslå sannsynligheten for at en debitor vil innfri sitt restskattekrav. Modellen brukes for å tilpasse tiltaksbruken i innkrevingen til den enkelte debitor. |
| <i>Innfordring</i> | De aktivitetene og tiltakene som settes i verk etter at et krav er misligholdt (tvangstiltak). |
| <i>Innkreving</i> | Fellesbetegnelse både for frivillig innbetaling av skatte- og avgiftskrav og for innfordring. |
| <i>Innkrevingstiltak – formelle</i> | Tiltak som framgår i skatteoppkreverinstruksen |
| <i>Innkrevingstiltak – uformelle</i> | Tiltak som telefoner, e-post og andre henvendelser som ikke framgår av skatteoppkreverinstruksen, og som ikke nødvendigvis registreres. |
| <i>Restanse</i> | Ubetalte misligholdte krav – krav som gjenstår å innfordre. ¹ |
| <i>Restskattekrav</i> | Restskatten forfaller til betaling tre uker etter at det ferdige skatteoppgjøret eller utleggingen av skattelisten er kunngjort, men tidligst 20. august i ligningsåret. Restskattekrav på 1000 kroner eller mer forfaller til betaling i to like store terminer med fem ukers mellomrom. Hvis første termin av restskatten ikke blir betalt ved forfall, anses også annen termin samtidig forfalt til betaling. |
| <i>Resultatkrav SO-1</i> | Innbetalt skatt/avgift av sum krav siste år fordelt på skatte-/avgiftsart. Resultatkravet formuleres som en prosentandel for hver av skatte- og avgiftsartene, både på landsbasis, fylkesnivå og kommunenivå. |
| <i>Skjønnsligning</i> | Skjønnsmessig fastsettelse av ligning, f.eks. hvis selvangivelse ikke er blitt levert. |
| <i>Særlige tvangsgrunnlag – tvangsfullbyrdelsesloven § 4-18</i> | Et særlig tvangsgrunnlag kan begjæres tvangsfullbyrdet når to uker er gått etter at saksøkeren har sendt skriftlig varsel til saksøkte. I varselet, som tidligst kan sendes på forfallsdagen, skal det gjøres oppmerksom på at fullbyrdelse vil bli begjært dersom kravet ikke blir oppfylt. |
| <i>Arbeidsgiverkontrollen</i> | Alle kontrollhandlinger som tar sikte på å etterprøve arbeidsgivers plikter som arbeidsgiver etter ligningsloven, skattebetalingsloven og folketrygdloven på skatte- og avgiftsområdet. Arbeidsgiverkontrollen deles i kontormessig kontroll og stedlig kontroll (bokettersyn). |
| <i>Kontormessig kontroll</i> | Kontroll basert på opplysninger som er tilgjengelige på skatteoppkreverkontoret. |
| <i>Stedlig kontroll</i> | Kontrolløren kontrollerer arbeidsgivers regnskaper for å se om det er samsvar mellom regnskapet, de faktiske forhold og innberetningen. |
| <i>Treffprosent</i> | Andel av skatteoppkrevers stedlige kontroller hvor det er registrert feil. |

1) NOU 2004:12 Bedre skatteoppkreving, s. 9.

2) Retningslinjer for gjennomføring av arbeidsgiverkontrollen, Skattedirektoratet, mars 2002, pkt. 1.3.




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



241 491

Trykk: A/S O. Fredr. Arnesen 2007



Riksrevisjonen
Pilestredet 42
Postboks 8130 Dep
0032 Oslo

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

www.riksrevisjonen.no



23 257 -3 918 240 1 255 712 474 320 120 3 924 22 781 329 781 528-