

Gjennomgang av Skatteklagenemnda

Rapport 1. april 2019



Gjennomgang av Skatteklagenemnda

Oppdragsgiver

Finansdepartementet

Kontaktperson hos oppdragsgiver

Helge Brunvoll (Etatsstyringsenheten)

Prosjektleder for gjennomgangen

Tor Egil Viblemo (Oxford Research)

Prosjektteam

Tor Egil Viblemo, Tor Borgar Hansen og
Bernhard Weigel (Oxford Research)

Aud Norlin og Per Trygve Hoff (Agenda
Kaupang)

Bettina Banoun (Wiersholm)

Professor emeritus Frederik Zimmer

Førsteamanuensis Sunniva Christina Bragdø-
Ellenes

Om Oxford Research

Knowledge for a better society

Oxford Research er et nordisk analyseselskap. Vi dokumenterer og utvikler kunnskap gjennom analyser, evalueringer og utredninger slik at politiske og strategiske aktører kan få et bedre grunnlag for sine beslutninger.

Vi kombinerer vitenskapelige arbeidsmetoder med kreativ idéutvikling for å tilføre våre kunder ny kunnskap. Vårt spesialfelt er analyser og evalueringer innen nærings- og regionalutvikling, forskning samt velferds- og utdanningspolitikk.

Oxford Research ble grunnlagt i 1995 og har selskaper i Norge, Danmark, Sverige, Finland og Latvia. Oxford Research er en del av Oxfordgruppen og retter sitt arbeid mot det nordiske og det europeiske markedet.

Oxford Research AS
Østre Strandgate 1
4623 Kristiansand
Norge
(+47) 40 00 57 93
post@oxford.no
www.oxford.no

Forord

Kristiansand 1. april 2019

Oxford Research har sammen med Agenda Kaupang, professor emeritus Frederik Zimmer, partner i Wiersholm, Bettina Banoun og førsteamanuensis Sunniva Christina Bragdø-Ellenes gjennomført en ekstern gjennomgang av Skatteklagenemnda. Oppdragsgiveren er Finansdepartementet. Hensikten med gjennomgangen er å foreslå tiltak for en effektiv klagesaksbehandling. Gjennomgangen er utført i tidsperioden oktober 2018 til 1.april 2019.

Prosjektleder har vært sjefanalytiker Tor Egil Viblemo ved Oxford Research. Prosjektdeltakerne har vært analytiker Bernhard Weigel og sjefsanalytiker Tor Borgar Hansen fra Oxford Research. Fra Agenda Kaupang har Per Trygve Hoff og Aud Norlin deltatt. Professor emeritus Frederik Zimmer, partner i Wiersholm Bettina Banoun og førsteamanuensis Sunniva Christina Bragdø-Ellenes har vært faglige rådgivere. Administrerende direktør Rune Stiberg-Jamt har fungert som kvalitetssikrer.

I Finansdepartementet har Helge Brunvoll vært kontaktperson. Vi vil takke Finansdepartementet, Skattedirektoratet, Sekretariatet for skatteklagenemnda, og Skatteklagenemnda for å ha bidratt med innspill og viktig faktagrunnlag til gjennomgangen. Vi takker alle de som har bidratt med sine perspektiver og erfaringer gjennom intervjuer.

Vi takker også Finansdepartementet for oppdraget, og for et godt samarbeid. Konklusjoner, vurderinger og anbefalinger står fullt og helt for Oxford Researchs egen regning.

Med vennlig hilsen



Prosjektleder

Tor Egil Viblemo

Oxford Research AS

Innhold

Leserveiledning	7
1. Sammendrag	8
2. Oppdrag og metode	13
2.1 Oppdraget	13
2.2 Metode	13
3. Om klagenemndsordningen	19
3.1 Oversikt	19
3.2 Restanser	20
3.3 Rollefordeling og oppgaver	20
3.4 Grensesnittet mellom de ulike instansene	24
3.5 Ressurser	25
4. Rettssikkerhet	28
4.1 Rettssikkerhetsprinsipper i skatteretten	28
4.2 Utviklingen av klagesystemet i skatte- og avgiftsretten i Norge	30
4.3 Noen sammenfattende synspunkter	33
5. Analyse av saksstatistikk	34
5.1 Kapasiteten i Sekretariatet for skatteklagenemnda	34
5.2 Saksinngang, -produksjon og kjennetegn ved sakene	35
5.3 Saksbehandlingstid	36
5.4 Restanser	37
5.5 Utfall i sakene i Skatteklagenemnda	38
5.6 Produktivitet med dagens ressurser, og ressursbehov knyttet til nedbygging av restanser	39
6. En analyse av organisering og saksbehandling	45
6.1 Sammendrag og vurdering	46
6.2 Nemndas og sekretariatets mandat og oppgaver	49
6.3 Struktur, forankring og organisering	50
6.4 Prosesser og flaskehalser	52
6.5 Teknologi og systemer	60
6.6 Ledelse	62
6.7 Kompetanse	64
6.8 Kultur	65
7. Tiltak – ikke anbefalte	67
7.1 Alternative modeller for rollefordeling saksforberedelse	67

7.2	Administrativ styring	70
8.	Tiltak - anbefalte	72
8.1	Hovedtiltak: Skattekontoret bør tilrettelegge saken, ikke utarbeide redegjørelse	72
8.2	Lovfesting av saksbehandlingsfrister	74
8.3	Tiltak på skattekontorene	75
8.4	Tiltak i sekretariatet	76
8.5	Tiltak i Skatteklagenemnda	79
8.6	Ressursbehov	81
9.	Vedlegg	85
9.1	Detaljert gjennomgang av saksstatistikk	85
9.2	Kort om den danske klageordningen og Skatteankestyrelsen	114
9.3	Hvordan vi definerer enkle saker	119

Tabeller i rapporten

Tabell 1: Ressursbehov for å bygge ned restansene under dagens produktivitet – årsverk i tillegg til dagens kapasitet.....	11
Tabell 2: Forventet produktivitet i SSK for 32 årsverk +4 saksbehandlere til særlig store saker	42
Tabell 3: Ressursbehov for å bygge ned restansene under dagens produktivitet – årsverk i tillegg til dagens kapasitet.....	83
Tabell 4: Vedtak over tid, fordelt på type sak.....	92
Tabell 5: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid (måneder) etter vedtaksår og type sak.....	95
Tabell 6: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid (måneder) etter vedtaksår og skattepliktig.....	96
Tabell 7: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid (måneder) etter vedtaksår og region.....	96
Tabell 8: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid (måneder) etter saksbehandler-ressurs	97
Tabell 9: Regresjonsanalyse av saksbehandlingstid i SSK/ SKN	99
Tabell 10: Regresjonsanalyse av saksbehandlingstid på skattekontoret	102
Tabell 11: Type saker, fordelt på Saksbehandler-ressurs.....	104
Tabell 12: Skattepliktige og status i saken	107
Tabell 13: Saksbehandlingstid i SANST og i beslutningsorganet, fordelt på hvilket organ som fatter vedtaket.....	117
Tabell 14: Saksbehandlingstid i SANST etter type sak	117

Figurer i rapporten

Figur 1: Saksbehandlingstid på skattekontor og i SSK/ SKN	17
Figur 2: Klageprosessen	20
Figur 3: Tekstboks om hvordan vi definerer enkle saker	35
Figur 4: Tekstboks om hvordan vi måler saksbehandlingstiden i SSK/ SKN.....	36
Figur 5: Tekstboks om forventet produktivitet og ressursbehov	40
Figur 6: Analytisk rammeverk for organisasjonsanalysen	45
Figur 7: Fiskebeinsdiagrammet.....	46
Figur 8: Organisasjonskartet for Skatteetaten.....	51
Figur 9: Organisasjonskartet for SSK	51
Figur 10: Ledelsesteori.....	63
Figur 11: Fordelingen av klager	86
Figur 12: Saksbehandlere, fordelt på stilling og år (årsverk).....	87
Figur 13: Utfall i sakene, fordelt på år.....	88
Figur 14: Innkomne klager*, fordelt på region og når redegjørelsen er ferdigstilt	89
Figur 15: Tekstboks om hvordan vi definerer enkle saker	89
Figur 16: Er saken enkel? Basert på estimater fra SSK	91
Figur 17: Antall redegjørelser til SSK/ SKN, fordelt på måned	92
Figur 18: Produksjon over tid	94
Figur 19: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid i SSK, etter utfall (måned)	98
Figur 20: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid på Skattekontor, etter utfall i SKN (måned).....	101
Figur 21: Restanser med tilhørende saksbehandlingstid i SSK (antall).....	105
Figur 22: Sammensetning av restanse-sakene i SSK, etter Klageår	106
Figur 23: Hvorvidt klagen er enkel eller ikke-enkel, etter status	107
Figur 24: Ferdigbehandlede saker (2018) og restanser, fordelt på region (antall).....	108
Figur 25: Sammensetning sakene og av utfall i saken i Skatteklagenemnda (antall)	109
Figur 26: Utfall av vedtak i skatteklagenemnda, 2018.....	110
Figur 27: Utfall av vedtak i skatteklagenemnda, 2016-2018.....	111
Figur 28: Dissenser fordelt på avdeling, 2018	112
Figur 29: Antall saker hvor votering i nemnda avviker fra SSKs innstilling til vedtak, 2018	112
Figur 30: Utfall i klagesaker på skattekontor (2016-2018).....	113
Figur 31: Saksflyten i det danske klagesystemet	115
Figur 32: Tekstboks om tiltak for effektivitet i den danske klageordningen.....	118

Leserveiledning

Denne rapporten har 7 kapitler. Kapittel 1 er et sammendrag som oppsummerer de viktigste funn og tiltak. Kapittel 2 beskriver kort oppdraget og metodene som er brukt. I kapitlet 3 beskriver vi overordnet skatteklageprosessen, instanser og rollefordeling. Vi skriver også kort om produksjonsmål og saksbehandlingsfrister. Kapittel 4 gjennomgår grunnleggende rettssikkerhetsprinsipper i skatteretten. Skatteretten er en egen rettsdisiplin der noen særlige hensyn gjør seg gjeldende. Videre redegjør vi for utviklingen av klagesystemet i skatte- og avgiftsretten.

I kapittel 5 redegjør vi for funn og resultater fra analyse av saksstatistikk. Til sist i kapitlet redegjør vi for ressursbehovet i sekretariatet. Dokumentasjon og mer detaljert statistikk finnes i vedlegg, se kapittel 9.1.

I kapittel 6 ser vi nærmere på den praktiske tilnærmingen etter etableringen, og på de erfaringer og utfordringer som nå peker seg ut. Vi innleder kapitlet med et sammendrag. Kapitlet er bygd opp rundt det analytiske rammeverket for organisasjonsanalysen, som vurderer flaskehalsen i organisasjoner ut fra bl.a. strukturer, prosesser, systemer og kultur.

Kapittel 7 redegjør for tiltak som vi har vurdert men som ikke er vi anbefaler. Kapittel 8 redegjør for tiltak vi anbefaler. Kapitlet har også en del om ressursbehov for å avbøte utfordringer med effektiviteten.

I vedlegget finnes som sagt detaljert saksstatistikk. Vedlegget inneholder også en beskrivelse av den danske klageordningen, og en kort redegjørelse for SSK sin forståelse av hva som er enkle saker.

1. Sammendrag

Oxford Research har sammen med Agenda Kaupang, professor emeritus Frederik Zimmer, førsteamanuensis Sunniva Christina Bragdø-Ellenes og partner i Wiersholm, Bettina Banoun, gjennomført en ekstern gjennomgang av Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda. Oppdragsgiveren er Finansdepartementet. Hensikten med gjennomgangen er å foreslå tiltak for en effektiv klagesaksbehandling i sekretariatet for Skatteklagenemnda, og Skatteklagenemnda.

Hovedutfordringene har vært lang saksbehandlingstid og oppbygging av restanser. Vår gjennomgang av datamaterialet tyder på at det per 18. desember 2018 var nesten 2 600 ubehandlede saker, herunder flere saker som har ventet på behandling i over 12 måneder.

Det er iverksatt tiltak for å bedre saksflyten, og det er gjort en gjennomgang av retningslinjer for overlevering av saker fra skattekontorene til sekretariatet for Skatteklagenemnda (SSK). Videre har Skattedirektoratet (SKD) iverksatt mer kortsiktige tiltak i form av økte saksbehandlingsressurser i sekretariatet. For å redusere sakstilfanget til Skatteklagenemnda (SKN) er det gjennomført lovendringer som medfører at klagebehandlingen av visse klagesaker fra 1. august 2018 overføres fra SSK til SKD.

Årsakene til restansene kan blant annet finnes i en krevende etablering av den nye klagenemndsordningen og den samtidige løpende behandlingen av klagesaker. Vi finner at årsakene til flaskehalser i klagesaksbehandlingen er sammensatte. Oppbyggingen av et nytt sekretariat fra oppstart til ordinær drift tok mer tid enn forutsatt. Gjennomgangen viser samtidig at det ikke bare er forhold i SSK som forklarer lang saksbehandlingstid. Vi finner at både skattekontorene og SSK i gjennomsnitt har brukt lengre tid enn målkravene for saksbehandlingstid. Det er sannsynlig at skattekontorene i tråd med styringssignaler fra SKD har lagt mye arbeid i å skrive omfattende redegjørelser. Det har bidratt til lenge saksbehandlingstid. Samtidig finner vi at redegjørelsene i en del saker har hatt begrenset nytte for SSK. Slik klagesaksbehandlingen har fungert og fungerer er det i praksis en del dobbeltarbeid. Vi finner også at det fortsatt er potensial for en større grad av saksstyring og produksjonsledelse i SSK. En hovedutfordring er å få en bedre oversikt over hva slags saker som er restansesakene. Vi finner at det er behov for å kategorisere sakene i sekretariatet i større grad. Vi konkluderer med at det per i dag ikke er flaskehalser i selve nemnda.

Et viktig funn er at analysen viser at det samlet er et stort antall klager til skattekontorene. Vi ser at en god del av klagen blir omgjort på skattekontorene. Etter vår vurdering indikerer skattekontorenes omgjøring at skattekontorene har en viktig rolle i skatteklagesystemet. Saksstatistikken viser at de fleste skatteklager blir løst og får et resultat på skattekontorene. Vi mener dette viser betydningen av god kompetanse på skattekontorene, og betydningen av arbeidet med å vurdere om det er en klage, om den kan omgjøres, og behovet for veiledning av skattyter. Vi mener det kan være et ytterligere potensial i dialog og veiledning med skattepliktig for å unngå klart unødvendige klager.

Gjennomgangen viser etter vår vurdering at Skatteklagenemnda sikrer en uavhengig klagebehandling. Det er om lag 23 % av alle sakene som får helt eller delvis medhold. Medholdprosenten i stor avdeling er vesentlig høyere (cirka 50 %). Dette viser at det i disse sakene er en reell overprøving i det vi

forventer å være vanskelige og tvilsomme saker. Etter august 2018 er sammensetningen i saksporfølgen i Skatteklagenemnda en annen enn tidligere. Uten SKD-sakene kan det forventes at medholdsandelen i Skatteklagenemnda vil øke noe. Våre analyser basert på historiske tall tyder på en moderat økning.

Det kan konstateres at sekretariatet for Skatteklagenemnda og Skattedirektoratet er uenige om hvilken rolle skattekontorene skal ha i klagesaksbehandlingen. Uenigheten synes å gå tilbake til uklare formuleringer i Prop. 1 LS (2014–2015). Vi foreslår en rekke tiltak som vi mener vil kunne bidra til å avhjelpe flaskehalsen og øke effektiviteten.

Vår hovedanbefaling for å effektivisere skatteklagebehandlingen, er at skattekontorenes medvirkning i klagesaksbehandlingen begrenses til det som er lovens ordning, nemlig å vurdere om vilkårene for å klage er oppfylt, om vedtaket bør omgjøres, og hvis ikke, tilrettelegge saken for og sende den til Skatteklagenemndas sekretariat. Som del av tilretteleggingen bør skattekontoret lage gode dokumentlister. Dette skal skje «uten ugrunnet opphold», ifølge skatteforvaltningsloven § 5-2 første ledd. Skattekontoret *kan* i tillegg avgi uttalelse i saken. En slik uttalelse bør begrense seg til å peke på hvor i kontorvedtaket skattyternes faktiske og rettslige innsigelser er behandlet, kommentere eventuelle nye forhold og angi de viktigste grunnene til at kontoret ikke fant å kunne omgjøre vedtaket.

Det er viktig å bemerke at vi ikke mener dette vil medføre vesentlig høyere ressursbruk samlet sett. I mange saker har SSK rapportert at de uansett må gjøre en selvstendig vurdering og gjennomgå saken på nytt. Det betyr først og fremst at ressurser og tid frigjøres på skattekontorene. I praksis må vi imidlertid regne med noe mer tidsbruk hos SSK, siden gjennomgangen vår viser at SSK i noen grad gjenbraker tekster fra redegjørelsene.

Samtidig er vi tydelige på at det er behov for å lovfeste saksbehandlingsfrister. Vi foreslår også å innføre tidsregistrering per sak i SSK for å sikre bedre kunnskapsgrunnlag om tidsbruk og sakstyper som grunnlag for produksjonsstyring og ressurstestimater. Vi mener også at det fortsatt er rom for å arbeide med å forbedre prosesser og arbeidsmetoder i SSK.

Når det gjelder ressurser og bemanning, finner vi at det er to forhold som særlig påvirker SSK sin kapasitet med dagens rammer: hvor stor andel av sakene som er enkle saker, og hvor høy produktiviteten i SSK er. For å synliggjøre betydningen av sakens kompleksitet og SSKs produktivitet har vi laget flere scenarier for henholdsvis høy/ lav andel enkle saker, og for videreføring av dagens produktivitet og økt produktivitet fremover. Hvor mange saker som kommer inn til SSK har også selvsagt stor betydning for ressursbehovet. SSK, SKD og Oxford Researchs sine anslag er at det vil komme mellom 1 500 og 1 700 saker i løpet av 2019.

Vi vurderer at det mest sannsynlige med dagens ressursramme er at SSK trolig ikke vil bygge opp flere restanser, men vil heller ikke evne å redusere restansene i betydelig grad. Sekretariatet bør bemannes slik at også restansene kan avskaffes innen rimelig tid. Vi har beregnet at det er cirka 2 600 restansesaker. Cirka 60 av restansesakene er ifølge SSK særlig krevende saker. SSK oppgir at ett saksbehandlingsårsverk klarer å produsere 4 slike store saker i løpet av ett år. For 2019 har SSK allerede fått inn 5 særlig store saker. SSK har trolig behov for ytterligere saksbehandlingsårsverk for å håndtere de særlig store sakene.

Etter vår vurdering bør SSK samlet tilføres 20 ekstra saksbehandlerårsverk for å sikre rask nedbygging av restansene (i løpt av cirka 3 år).

Vi har i ressursanalysen brukt to ulike scenarier for produktivitet. Det første baserer seg på dagens produktivitet i SSK. I det andre scenariet forutsetter vi betydelig økt produktivitet. Vi legger da til grunn følgende scenarier for produktiviteten til ett saksbehandler-årsverk:

- Dagens produktivitet: ett saksbehandler-årsverk produserer enten 105 enkle eller 42 ikke-enkle saker.
- Økt produktivitet: ett saksbehandler-årsverk produserer enten 210 enkle eller 52 ikke-enkle saker.

Vi anser produksjon basert på vårt estimat av dagens produktivitet som mest realistisk. SSK har i perioden 2016-2018 hatt en lavere gjennomsnittlige produksjon enn dagens, selv med en høyere andel enkle saker enn i dag. Det vil ta tid å realisere fullt ut effektiviseringstiltak. Hva kan og bør SSK produsere med dagens bemanning? Med 32 saksbehandlerårsverk og 4 saksbehandlerårsverk til å saksbehandle 16 særlige tidskrevende saker, bør SSK kunne produsere 1 764 saker med dagens produktivitet. Det betyr som nevnt at SSK i dag har en bemanning som sikrer saksbehandling av innkomne saker i løpet av ett år. Med økt produktivitet og/ eller en større andel enkle saker, øker naturligvis produksjonen.

Med dagens produktivitet og antatte saksfordeling, er ikke SSK bemannet til å bygge ned restansene¹. For å bygge ned restansene og sikre kvalitet og rask saksbehandling, anbefaler vi at SSK tilføres cirka 20 saksbehandlerårsverk.

Med dagens produktivitet (scenario 1), vil 10 ekstra saksbehandlerårsverk kunne bygge ned restansene med 710 saker årlig. Restansene er da bygget ned i løpet av cirka 4 år. Imidlertid har vi holdt utenfor de store, kompliserte sakene i denne beregningen av restansene. Det tilsvarer et ressursbehov på mellom 8-15 årsverk (4 store saker per år per årsverk) for å behandle disse sakene i løpet av et år.

En annen måte å vurdere ressursbehovet på er å beregne hvor mye ressurser en trenger for å bygge ned restansene i løpet av en viss tidsperiode. I det følgende redegjør vi for ressursbehovet gitt at restansene bygges ned over henholdsvis 1 år, 3 år eller 5 år. Forutsetningen er dagens produktivitet og saksfordeling (scenario 1). Vi forutsetter videre at det årlig kommer 1 600 nye saker til SSK.

For å bygge ned restansene i løpet av 1 år, er det behov for 44 saksbehandlerårsverk utover dagens bemanning. Dessuten er det behov for cirka 8-15 årsverk for å saksbehandle restansene på 30-60 store saker. Samlet er det behov for 52-59 ekstra saksbehandlerårsverk for å bygge ned restansene i løpet av 1 år.

¹ Med dagens produktivitet, dagens antatte sammensetning av enkle og ikke-enkle saker, og en forutsetning om et høyt antall innkomne klager, vil det ta 16 år å redusere samtlige restanser.

For å bygge ned restansene i løpet av 3 år, er det behov for cirka 13 saksbehandlerårsverk utover dagens bemanning. Dessuten er det behov for cirka 3-5 årsverk årlig i tre år for å saksbehandle restansene på 30-60 store saker. Samlet er det behov for 16-18 ekstra saksbehandlerårsverk for å bygge ned restansene i løpet av 3 år.

Dersom en ønsker å bygge ned restansene i løpet av 5 år, er det behov for cirka 7 saksbehandlerårsverk utover dagens bemanning. Dertil er det behov for cirka 2-3 årsverk årlig i fem år for å saksbehandle restansene på 30-60 store saker. Vi finner dermed at det samlet er behov for cirka 9-10 ekstra saksbehandlerårsverk dersom en ønsker å bygge ned restansene i løpet av 5 år.

Beregningene av ressursbehov for å bygge ned restansene, har ikke tatt høyde for opplæringsbehov og redusert produktivitet i en innkjøringsfase. Beregningene har heller ikke tatt høyde for økt ressursbehov i SSK til kvalitetssikring og ledelse grunnet økt bemanning. Ressursbehovet er dermed trolig noe større enn det beregningen viser. Etter vårt skjønn er det sannsynlig at en trenger 1-2 årsverk mer til ledelse og 1-2 årsverk mer til kvalitetssikring. Dess kortere tid restansene skal bygges ned, dess større ressursbehov per år for lederstøtte og kvalitetssikring. Imidlertid har vi ikke systematiske data som gir gode estimater for dette. Vi anser at SKD og SSK i samarbeid bør drøfte behovet for støtteressurser som er nødvendig. I tabellen nedenfor viser vi ressursbehovet for å bygge ned restansene. Forutsetninger: Dagens produktivitet, antatte saksfordeling og 1 600 innkomne saker per år. Restanser forutsettes til å være cirka 2 600 saker.

Tabell 1: Ressursbehov for å bygge ned restansene under dagens produktivitet – årsverk i tillegg til dagens kapasitet

	1 år	3 år	5 år
Ressursbehov for å saksbehandle restansesakene (eksl. 30-60 store saker)	44	13	7
Ressursbehov for å saksbehandle 30-60 store restansesaker	8-15	3-5	2-3
Totalt behov for ekstra årsverk for å bygge ned restanser	52-59	16-18	9-10
Kilde: Oxford Research AS			

Et vanskelig spørsmål er hvilke modeller for ekstra bemanning som er hensiktsmessige for å bygge ned restansene. Her kan det tenkes flere muligheter: faste ansatte, omdisponerte fra skattekontorene og en kombinasjon av disse². Vår hovedanbefaling er at stillingene i hovedsak bør være faste, idet erfaringene med midlertidige stillinger er blandede. I denne vurderingen må også praktiske hensyn med tilgjengelig kompetanse hensyntas. Dersom en ønsker en rask nedbygging kan det være nødvendig å vurdere om det er mulig å bygge opp en midlertidig avdeling i en by med stor nok tilgang av skattejurister, med faste ansatte fra skattekontor og privat sektor og noen omdisponerte. Det kan være for eksempel Bergen, Trondheim eller Oslo. Vi vurderer imidlertid at den beste løsningen er at de ekstra ressursene får fysisk kontorplass hos SSK i Stavanger. En effektiv og lik saksbehandling sikres best ved samlokalisering.

² I teorien kunne man også tenke seg en midlertidig overføring av visse sakstyper til SKD.

Tiltakene er fremstilt i kapittel 7 og 8. I kapittel 7 redegjør vi for tiltak som vi har vurdert, men som vi som utredere ikke anbefaler. I kapittel 8 har vi fremstilt de tiltakene vi har anbefaler. Følgende tiltak er vurdert, men *ikke anbefalt*:

- Vurdere omlegging til administrativ overprøving (annet enn for de grupper av saker som allerede er overført til SKD).
- Skatteetaten skal saksforberede og levere innstillinger til Skatteklagenemnda (jfr. forslag i høringsnotat)
- Beholde sekretariatet som eget organ, men bestemme at sekretariatet ikke skal være unntatt fra instruksjonsmyndighet fra overordnet organ – i praksis Skattedirektoratet
- Vi har vurdert om FIN bør overta etatstyringsrollen for SSK.

Følgende tiltak er *anbefalte*:

- Hovedtiltak: Skattekontoret bør tilrettelegge saken, ikke utarbeide redegjørelse
- Lovfesting av saksbehandlingsfrister

Tiltak på skattekontorene

- Veiledning og dialog med skatteyter
- Bokettersyn og endringsvedtak. Sikre riktig vedtak – tidlig innsats
- Avvisning og omgjøring
- Godt tilrettelagt sak – fullstendige dokumentlister

Tiltak i sekretariatet

- Sekretariatet bør kunne forlike visse saker
- Prosesstiltak i sekretariatet – saksstyring og differensiering
- Anonymisering av vedtak
- Effektive systemer og verktøy
- Tidsregistrering i sekretariatet
- Ledelse

Tiltak i Skatteklagenemnda

- Saker til stor avdeling – forslag lovendringer

2. Oppdrag og metode

Vi redegjør i dette kapitlet kort for oppdraget og deretter metode.

2.1 Oppdraget

Oxford Research har sammen med Agenda Kaupang, professor emeritus Frederik Zimmer, førsteamanuensis Sunniva Christina Bragdø-Ellenes og advokat/ partner i Wiersholm, Bettina Banoun, gjennomført en ekstern gjennomgang av Skatteklagenemnda og sekretariatet for Skatteklagenemnda.

Oppdragsgiveren er Finansdepartementet. Hensikten med gjennomgangen er å foreslå tiltak for en effektiv klagesaksbehandling i sekretariatet for Skatteklagenemnda (SSK), og Skatteklagenemnda (SKN).

2.1.1 Bakgrunnen for oppdraget

Finansdepartementet har engasjert Oxford Research og underleverandørene for å gjennomføre en ekstern gjennomgang av SSK og SKN. Gjennomgangen er ikke en fullstendig evaluering av klageordningen, men en gjennomgang med fokus på å identifisere forhold ved klagenemndsordningen (fra klage mottas av skattekontoret til den er avgjort av nemnda etter forberedelse av sekretariatet) som begrenser en *effektiv* klagesaksbehandling. SSK og SKD har allerede prøvd ut og gjennomført en rekke tiltak. Hensikten med gjennomgangen er derfor å avdekke ytterligere forhold, og foreslå avbøtende tiltak, herunder juridiske, organisatoriske og pedagogiske virkemidler. Et viktig premiss for gjennomgangen er at klagenemndsordningen må ivareta en god balanse mellom effektiv klagesaksbehandling og de skattepliktiges rettssikkerhet. Videre skal forslagene ha som utgangspunkt at klagesaksbehandlingen skjer innenfor uendrede budsjettammer³.

Oppdraget omfatter både utarbeidelse av rapport, og deltakelse i møter og annen dialog med oppdragsgiver.

2.2 Metode

Oppdragsgiver har gitt oss stor frihet til å velge de mest hensiktsmessige metodisk fremgangsmåter i denne gjennomgangen. Det har vært et viktig hensyn å benytte eksisterende data i størst mulig grad, slik at belastningen for skatteforvaltningen begrenses. Erfaringen i gjennomgangen er likevel at det har vært nødvendig og hensiktsmessig å gjennomføre en del møter og intervjuer for å supplere eksisterende kunnskap og dokumenter.

³ Dette premisset forstår imidlertid Oxford Research forstår slik at det *primære* er å identifisere effektiviseringspotensial gjennom juridiske, pedagogiske og organisatoriske virkemidler. Dersom gjennomgangen viser at økonomiske virkemidler, ressurser, er nødvendig for å realisere effektiviseringspotensialet eller at ressursene ikke er riktige dimensjonert, inngår forslag til tiltak og vurderinger av dette i oppdraget.

2.2.1 Oversikt over arbeidsmåter og -prosesser

Teamet har benyttet en rekke datakilder for å etablere et bilde av arbeidsmåter og -prosesser knyttet til klagebehandling i SSK og SKN, så vel som Skatteetaten. Kjerneprosessene i SKN og SSK, og prosessene i skattekontorene, slik de bør være framover, danner det viktigste grunnlaget for denne gjennomgangen. Vi har blant annet kartlagt strukturer, roller, ansvarsfordelingen, og grensesnitt for leddene i klageprosessen.

Innsamling av dokumentasjon

Denne gjennomgangen støtter seg på et bredt dokumentgrunnlag⁴. Vi har blant annet sett hen til forarbeidene for den nye klagenemndsordningen, så vel som korrespondanse mellom SKD, FIN, SSK og SKN. Viktige kilder har vært referater fra styringsmøter mellom SKD og SSK. SSK har også stilt til disposisjon en rekke dokumenter som viser saksflyten og rutiner og retningslinjer for saksbehandling og kvalitetssikring, samt produksjon av redegjørelser.

Videre har teamet gjennomført saksstudier av en rekke klager. Teamet har tatt for seg dokumentasjonen (redegjørelser, innstillinger og vedtak) i en rekke klagesaker. Hensikten er blant annet å undersøke grad av standardisering på tvers av sakstyper.

Intervjuer

Gjennom en rekke intervjuer har teamet lagt til rette for diskusjon, drøfting og refleksjon med sentrale informanter i SSK, SKN og i Skatteetaten og -direktoratet. Vi har intervjuet både ledere og saksbehandlere i SSK. I tillegg til å kartlegge faktiske forhold har vi også innhentet vurderinger fra, og drøftet ulike tiltak med, informantene.

2.2.2 Inspirasjon fra andre klageorganer

Teamet har sett hen til andre klagenemndsordninger for å hente inspirasjon og se etter prosesser og tiltak med overføringsverdi. Et viktig hensyn i denne sammenhengen har vært balansen mellom kvalitet og effektivitet, samt (administrativ) styring og uavhengighet.

Skatteankestyrelsen i Danmark

Vi har gjennomført en studie av tiltak for økt effektivitet i Skatteankestyrelsen (SANST) i Danmark. Vi har benyttet SANST sine nettsider, årsrapporter og pressemeldinger, så vel som internt materiale oversendt fra SANST. Videre har vi gjennomført intervjuer med ledere i SANST og i Landsskatteretten.

I vedlegget punkt 9.2. er resultatene fra våre undersøkelser av Skatteankestyrelsen (SANST) i Danmark beskrevet. Det danske systemet ble vurdert i forbindelse med opprettelsen av Skatteklagenemnda, jf. Prop. 1 LS (2014-2015) side 199:

⁴ En del av dokumentasjonen er unntatt offentlighet.

«Departementet viser for øvrig til at det i Danmark nylig er innført en ordning der sekretariatet (skatteankesforvaltningen) er underlagt skatteforvaltningen, men ikke kan instrueres i faglige spørsmål.»

2.2.3 Analyser av registerdata

Vi har også analysert registerdata. Vi har hovedsakelig benyttet to datakilder: en oversikt over samtlige klager i SSK (per 18. desember 2018), samt uttrekk fra ELArk som er overlevert fra SKD. Registerdata fra SSK omfatter klager som er oversendt SSK mellom april 2016 og 18. desember 2018. Vi har også fått sammenstilt statistikk fra SSK som viser hvor mange saksbehandlere SSK råder over, og hvordan disse fordeler seg med hensyn til kjønn, utdanning og erfaring.

I registerdataene fra SKD har vi blant annet benyttet variabelen klagekode for å avklare om en sak kan regnes som en enkel eller ikke-enkel sak. Vi har laget egne variabler med utgangspunkt i eksisterende variabler, herunder saksbehandlingstid *vedtaksår*, *klageår* og året klagen ble mottatt i SSK.

Datakilder

I all hovedsak har vi benyttet datasett fra SKD, som er en samling av uttrekk fra ELArk. Uttrekkene kan settes sammen til tre datasett (navnene på datasettene markeres med stor forbokstav, mens tittelen på variabler markeres med kursiv skrift):

- 1) Klager: en oversikt over samtlige klager satt frem i perioden 2016-2018. Datasettet inneholder også en rekke klager fra perioden 2008-2015, men ikke samtlige klager. Datasettet inneholder 145 628 observasjoner. De fleste av disse er unike klager. Cirka 5 000 klager forekommer imidlertid flere ganger i dette datasettet. Dette kan det være flere grunner til. En av de viktigste grunnene synes å være feilregistreringer når klagen gjelder flere forhold, eller når klagen har vandret frem og tilbake mellom skattyter og skattekontoret. Dette datasettet inneholder to relevante opplysninger for denne analysen: 1) hvorvidt skattepliktig er en privatperson/ enkeltmannsforetak, eller om skattepliktig er en virksomhet, og 2) klagekode i saken. Klagekode er benyttet for å registrere om saken er enkel eller ikke-enkel. Vi understreker her at det ikke er registrert klagekode i alle sakene. Oversikten over hvilke klagekoder som er registrert som enkle og ikke-enkle, er lagt ved rapporten.
- 2) Redegjørelser: en oversikt over de aller fleste redegjørelsene produsert på skattekontorene⁵. Datasettet er benyttet for å beregne saksbehandlingstiden og identifisere saker som har blitt oversendt SSK, men som ikke har et resultat enda – det vil si restanser. Dette datasettet inneholder 8 556 klager. Også her forekommer enkelte klager flere ganger. I tillegg har vi etterregistrert 367 klager som ikke var med i det opprinnelige uttrekket. Vi har også lagt til 76 klager der SSK/ SKN på eget initiativ har åpnet saken, uten at skattekontoret har skrevet en redegjørelse. I disse tilfellene har vi registrert dato SSK åpnet saken som dato for redegjørelsen. Dato for redegjørelsen (evt. når SSK åpnet saken) er nødvendig for å beregne saksbehandlingstiden i SSK/ SKN. Dette datasettet inneholder også en variabel som viser hvilken region saken kommer fra. Når vi i analysen viser til *Region*, er det denne variabelen som er benyttet.

⁵ Det mangler imidlertid en rekke redegjørelser i dette datasettet, og vi har hentet inn disse dataene i etterkant, i dialog med SKD.

- 3) Behandlingsresultater: En oversikt over utfallene i klagesakene i perioden 2016-2018. I denne oversikten ligger 73 083 observasjoner. Også her er det en del saker som forekommer flere ganger. Til forskjell fra SSK sitt datasett blir det ikke registrert om klagen blir trukket.

For å gjennomføre analysene på bakgrunn av ElArk har vi kombinert de tre datasettene, slik at opplysninger fra for eksempel Klager kan benyttes sammen med Behandlingsresultater. Som koblingsnøkkel benyttet vi ElArk-nummer. I de tilfellene hvor den samme klagen med identisk ElArk-nummer forekommer flere ganger i Klager og Redegjørelser, har vi slettet duplikatene. Vi har imidlertid beholdt duplikatene i Behandlingsresultater (se nedenfor).

Om kombinasjon av datasett og avskalling

Vi har konstruert et datasett som inneholder: 1) vedtakene truffet i SKN, og 2) restansene i SSK/SKN. Førstnevnte kan trekkes ut fra Behandlingsresultater, mens sistnevnte vil være redegjørelser og saker oversendt SSK.

For å identifisere vedtakene i SKN har vi lagt til grunn Behandlingsresultater. Her beholdt vi sakene der det er registrert «SSK», «SSKS» og «SSKKS» på variabelen *Admnenhet*. Vi har også fjernet sakene der *Dokumentkategori* er «65204», «65206» og «65207». Da gjenstår 5 385 saker der SKN enten har avvist klagen, opphevet skattekravet, eller fattet vedtakene «Saksomkostninger», «Fullt medhold», «Delvis medhold», eller «Ikke medhold». 41 saker forekommer to ganger. I dialog med SKD har vi konkludert med at saken gjelder flere forhold, og at saken derfor i realiteten er behandlet av SSK og SKN to ganger. Vi har regnet disse som to separate saker. I en rekke saker er klagen sendt i retur til skattekontoret, eller klagen er overført til ny base. Slike klager er registrert som ferdig i behandlingsresultater, men klagen mangler et vedtak. Vi regner med at disse klagenene ikke er ferdigbehandlet, og regner disse som restanser istedenfor. I andre klager har saken fått et utfall, uten at det er registrert utfall i *Dokumentkategori*. Her har vi i dialog med SKD etter-registrert utfallet i saken.

Vi har også benyttet datasettet Redegjørelser. Her har vi kastet ut redegjørelser der *Dokumentkategori* er «65301», da dette er redegjørelser til SKD, og ikke til SSK. Videre har vi fjernet duplikater. Det er også klager som har fått en redegjørelse, men der klagen er trukket eller bortfalt etter at den har kommet til SSK. For å unngå at disse regnes som restanse, har vi fjernet klagenene fra Redegjørelser. Dette gir oss 7 666 redegjørelser. Vi har imidlertid etter-registert 367 saker der det er laget en redegjørelse, men der saken ikke var inkludert i det opprinnelige datasettet.

Når vi kombinerer de to datasettene, får vi 8 042 saker, hvorav 5 434 saker har et vedtak, og 2 608 saker er restanser.

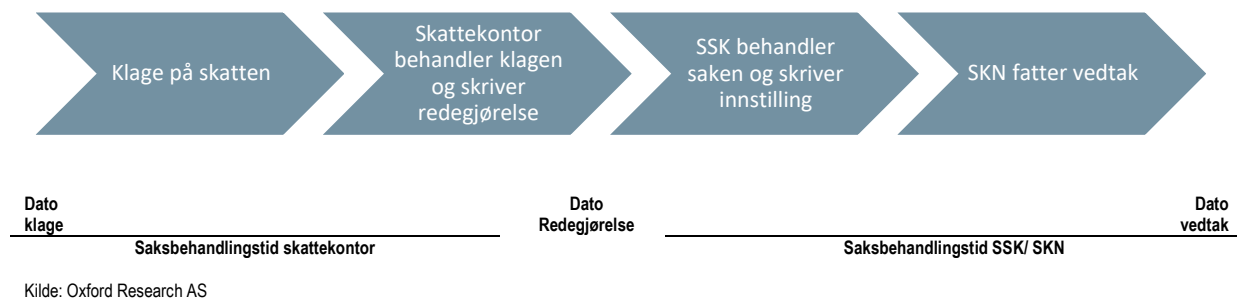
Saksbehandlingstid

Et viktig moment er saksbehandlingstid⁶. Våre datamessige holdepunkter for å beregne saksbehandlingstid er Klagedato, dato for ferdigstilt redegjørelse, og dato for vedtak i SKN. Figuren nedenfor

⁶ Som nevnt i en tekstboks i avsnitt 9.1.53 regnes saksbehandlingstid som tiden fra skattekontorets redegjørelse i saken er ferdigstilt, til SKN har fattet vedtak.

illustrerer dette. Det er i denne sammenhengen viktig å påpeke at saksbehandlingstid i SSK/ SKN ikke skiller mellom tiden brukt i SSK og tiden brukt i SKN. Det har ikke vært mulig innenfor oppdragets tidsmessige rammer å få mer finkornede holdepunkter for saksbehandlingstiden. Det betyr også at vi ikke kan skille på tiden klagen har ligget og ventet på behandling, og den reelle tidsbruken saksbehandleren har hatt i den enkelte saken.

Figur 1: Saksbehandlingstid på skattekontor og i SSK/ SKN



I enkelte saker er saksbehandlingstiden negativ. Vi antar at dette skyldes feilregistreringer, og vi har holdt de negative verdiene for saksbehandlingstiden utenfor beregningene. Sakene er imidlertid tatt med i de øvrige analysene.

Vurdering av datakvaliteten

Det registerbaserte datamaterialet analysene bygger på kommer direkte fra Skatteetatens saksbehandlingssystem ElArk. En del av dataene registreres maskinelt, mens andre data registreres manuelt eller i forbindelse med at den enkelte saksbehandleren foretar et manuelt valg. Dette gir særlig utslag når saksbehandleren sendte et vedtaksbrev til skattepliktig, og valgte feil brevmal. I enkelte tilfeller har saken vært returnert til Skattekontoret og ble deretter markert som ferdigbehandlet, selv om det ikke foreligger vedtak i saken. Vi har i dialog med SKD etter-registrert riktig utfall i flere klagesaker. Etter hva vi forstår har SKD korrigert utfall i sine egne systemer i etterkant.

Det har vært nødvendig å sette sammen de tre datasettene. Som koblingsnøkkel benyttet vi ElArk-nummer. Vi har så langt det har vært mulig sjekket og lagt til rette for en riktig kobling av datasettene, men vi kan ikke utelukke at det har skjedd enkelte feil i sammenkoblingen, særlig i forbindelse med duplikater i Klager og Redegjørelser. De metodiske veivalgene og avgrensingene i sammenkoblingen og etter-registreringen er gjort i dialog med SKD.

Vi har i arbeidet med å koble sammen datasettene, så vel som i analysene, stadig sett til analyser SSK har gjennomført selv, enten med sine egne datasett eller med ElArk. Resultatene samsvarer stort sett med SSK sine analyser, selv om det kan være enkelte avvik. Dette vil være naturlig når vi har lagt til grunn andre avgrensninger enn SSK, og når vi i tillegg har gjort noen etter-registreringer i en del saker. Vår vurdering er imidlertid at avvikene er innenfor en akseptabel ramme.

Tatt i betraktning de nevnte grepene for å sikre faglig forsvarlige veivalg, så vel som bistanden fra SKD, vurderer vi datamaterialet som robust og tilstrekkelig for analysene.

Vi understreker imidlertid at datasettet har begrensninger, og at en rekke interessante variabler ikke foreligger i ElArk, eller ikke har vært mulig å utlevere innenfor den tidsmessige rammen. Her har vi benyttet SSK sine egne analyser.

3. Om klagenemndsordningen

I dette kapitlet redegjør vi overordnet for skatteklageprosessen og også kort om sekretariatet for Skatteklagenemnda og selve Skatteklagenemnda. Deretter diskuterer vi i rollefordeling og oppgaver mellom skattekontor og sekretariat. Et sentralt spørsmål er videre forutsetninger om ressursbehov i sekretariatet og krav til saksbehandlingsfrister.

3.1 Oversikt

Den 1. juli 2016 ble det etablert en ny landsdekkende klagenemnd for skatt og merverdiavgift, kalt Skatteklagenemnda. Nemnda erstattet de fem regionale Skatteklagenemndene, Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, Skatteklagenemnda ved Sentralskattekontoret for utenlandsaker, Klagenemnda for merverdiavgift og Riksskattenemnda⁷. Et eget sekretariat forbereder sakene for nemnda. Sekretariatet er lokalisert i Stavanger og ligger administrativt under Skattedirektoratet. Skatteklagenemndas kompetanse, organisering og saksbehandlingsregler fremgår av skatteforvaltningsforskriften. Nemndas myndighet er tildelt gjennom skatteforvaltningsloven kapittel 2.

Den nye klageordningen ble foreslått i Prop. 1 LS (2014–2015). Formålet med forslaget var å styrke klageordningen, bedre rettsikkerheten, og bidra til å styrke at de skatte- og avgiftspliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte. I proposisjonen la Finansdepartementet vekt på at hensynet til rettsikkerhet måtte veie tungt. Departementet anerkjente også at det oppstår et betydelig antall klagesaker hvert år. Departementet konstaterte viktigheten av at sakene avgjøres innen rimelig tid og innen en forsvarlig kostnadsramme.

En klage på skattefastsettelsen skal gis til skattekontoret. Skattekontoret skal avvise saken hvis vilkårene for klagebehandling ikke foreligger (sktfvl § 13-6, 2). Skattekontoret kan omgjøre eget vedtak når kontoret er enige i klagen. Dersom skattekontoret ikke omgjør sitt opprinnelige vedtak, skal sakens dokumenter sendes klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Skattekontoret kan avgi uttalelse i saken.

Det ble lovfestet at saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda «forberedes for nemnda av sekretariatet for Skatteklagenemnda» (sktfvl § 13-3,2)⁸. Det ble videre lovfestet at sekretariatet er uavhengig, slik at hverken departementet, SKD eller skattekontoret kan instruere sekretariatet for Skatteklagenemnda (sktfvl § 2-9,3). Et uttalt formål med ny skatteklagenemnd var å sikre at klagesakene blir vurdert av nye saksbehandlere med distanse til tidligere avgjørelser.

Når klagen er oversendt sekretariatet for Skatteklagenemnda, skal sekretariatet forberede klagesaken og skrive en *innstilling* til nemnda. Sekretariatet skal gjøre seg kjent med og ta stilling til alle saker.

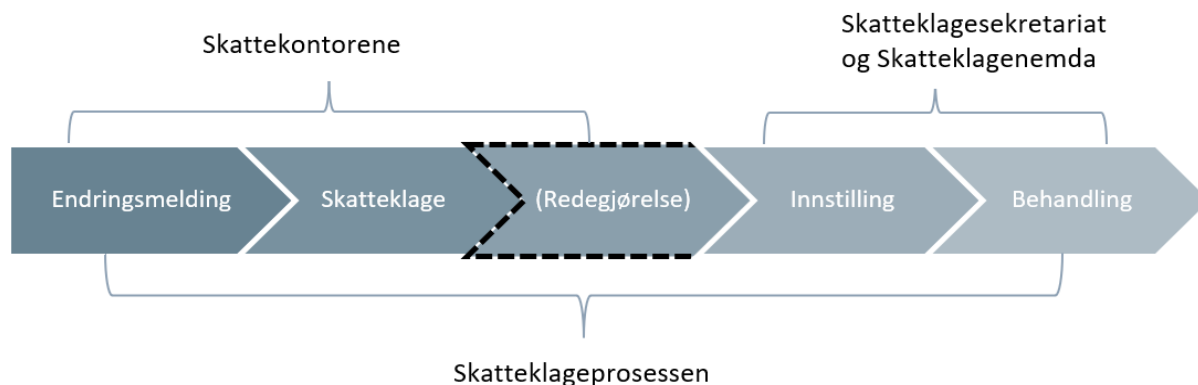
⁷ Skatteklagenemnda videreførte ikke Riksskattenemndas funksjoner, slik den gjør for de øvrige nemndene som omtales.

⁸ Først lovfestet i ligningsloven, men disse reglene ble avløst av skatteforvaltningsloven, da den trådte i kraft.

Sekretariatet må videre påse at saken er godt nok forberedt for nemnda. Sekretariatet fremmer innstillingen for nemnda. SSK er en rent saksforberedende instans og har ikke egen vedtaksmyndighet. Det er nemnda (Skatteklagenemnda) som fatter vedtak i klagesaken.

Vi presiserer at figuren nedenfor viser redegjørelser som en del av klagesaksbehandlingen. Loven stiller ikke noe krav om en slik redegjørelse fra skattekontorene.

Figur 2: Klageprosessen



Kilde: Oxford Research AS | Agenda Kaupang

3.2 Restanser

Vår gjennomgang av datamaterialet tyder på at det per 18. desember 2018 var ca. 2 600 ubehandlede saker, herunder flere saker som har ventet på behandling i over 12 måneder. Dette er utdypet i kapittel 5.4.

Årsakene til restansene kan blant annet finnes i en krevende etablering av den nye ordningen og den samtidige løpende behandlingen av klagesaker. Det er iverksatt tiltak for å bedre saksflyten, og det er gjort en gjennomgang av retningslinjer for overlevering av saker fra skattekontorene til SSK. Videre har Skattedirektoratet (SKD) iverksatt mer kortsiktige tiltak i form av økte saksbehandlingsressurser i sekretariatet. For å redusere sakstilfanget til SKN er det gjennomført lovendringer som medfører at klagebehandlingen av visse klagesaker fra 1. august 2018 overføres fra til SKD.

3.3 Rollefordeling og oppgaver

Denne delen handler om oppgaver og rollefordelingen mellom skattekontorene, SSK og SKN.

3.3.1 Innledning

Den nye skatteklagenemndsordningen ble vedtatt som følge av rettssikkerhetsutfordringer med tidligere klageordning. Det var misnøye med flere sider av klageordningen, blant annet avlønningmåten for medlemmene og at den ga insentiv til å ikke dissenterne. Hovedankepunktet mot ordningen var

likevel at skattekontorene forberedte klagesaken, til tross for kontoret selv hadde fattet vedtaket i første instans, jf høringsnotatet side 6:

«Dagens klageordning med fem regionale skatteklagenemnder har vært gjeldende siden Skatteetaten ble reorganisert i 2008. Det er reist kritikk mot ulike sider ved ordningen. Det har blitt anført at nemndene ikke er tilstrekkelig selvstendige til at de kunne gjennomføre en fullgod overprøving av skattekontorets vedtak, og det er blant annet pekt på at det er det skattekontoret som fattet det påklagende vedtaket, som lager innstilling til vedtak.»

Formålet med ny klageordning var å styrke rettsikkerheten, jf. forarbeidene s. 190:

«Formålet med forslaget er å styrke klageordningen, bedre rettsikkerheten og bidra til at de skatte- og avgiftspliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte styrkes.»

Det ble lovfestet at både den nye Skatteklagenemnda og det nye sekretariatet som ble etablert for å forberede klagesakene, skulle være faglig uavhengig, samt at hverken nemnda eller sekretariatet skal kunne instrueres generelt eller i enkeltsaker, jfr. skatteforvaltningsloven § 2-9, 3.

Det var sentralt at klagesakene skulle være gjenstand for en ny og selvstendig vurdering av andre personer enn de som fattet det opprinnelige vedtak⁹:

«Det er ønskelig at klagesakene forberedes på en slik måte at saken får en ny og selvstendig gjennomgang av andre personer enn de som fattet det opprinnelige vedtaket.»

Klagenemnda og sekretariatets uavhengighet var en viktig rettsikkerhetsgaranti og formålet med uavhengigheten var å legge til rette for at nemnda og SSK foretar en objektiv vurdering av skattyters klage.

3.3.2 Skattekontorets rolle

Skattekontoret skal ha en rolle i klagebehandlingen ved at skattekontoret mottar klagen, vurderer avvisning og omgjøring, tilrettelegger oversendelse og kan avgi uttalelse. I forarbeidene er skattekontorets rolle i klagesaksbehandlingen først og fremst begrunnet av hensyn til mulig omgjøring og sakens opplysning:

«En slik ordning [dvs. at skattekontoret skal ha en rolle] er effektiv fordi skattekontoret uansett må gjennomgå saken når de skal vurdere omgjøring som følge av klagen. Gjennomgangen må kunne ut i en avgjørelse av om vedtaket skal omgjøres eller ikke, som bør begrunnes. I tillegg kommer at skattekontoret kjenner saken allerede, slik at også hensynet til sakens opplysning taler for at skattekontoret bidrar i den videre klagebehandlingen.»

⁹ Prop 1 LS (2014-2015) punkt 13.6.2.

«Underinstansens endringskompetanse etter denne bestemmelsen er begrenset til tilfeller hvor endringen er til klagerens fordel, ved at underinstansen må finne klagen «begrunnet». Endringen kan medføre at klageren gis helt eller delvis medhold i klagen. Videre kan endringen enten medføre at vedtaket oppheves, eller at det endres.»

At skattekontoret skal ha en rolle, synes å være tuftet på et synspunkt om at dette kan gjøre klagebehandlingen i enkle saker mer effektiv. Det at skattekontoret skal vurdere avvisning og omgjøring, kan begrense antall klager som sendes til skatteklagenemnda.

Dersom skattekontoret ikke avviser klagen eller omgjør sitt opprinnelige vedtak, skal sakens dokumenter sendes klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Underinstansen kan avgi uttalelse i saken, og klageren gis adgang til å kommentere denne, jfr. skatteforvaltningsloven § 13–6 (4). SKD har gitt detaljerte retningslinjer for skattekontorets saksforberedelse, og har angitt et format for skattekontorets redegjørelse. Utreder drøfter senere i rapporten funn om rutiner og prosedyrer.

3.3.3 Sekretariatets rolle

Nemnda støttes av et eget landsdekkende sekretariat (forkortet SSK) som forbereder sakene. SSK ligger administrativt under Skattedirektoratet, men er som nevnt faglig uavhengig¹⁰. Sekretariatet er lokalisert i Stavanger.

Det fremgår av loven og forarbeidene at SSK må bemannes slik at det kan ta selvstendig stilling til de påklagede vedtakene:

«Det er ønskelig at klagesakene forberedes på en slik måte at saken får en ny og selvstendig gjennomgang av andre personer enn de som fattet det opprinnelige vedtaket.»

«... viktig at saksforberedelsen legger til rette for at nemnda kan opptre uavhengig, og at allmennheten har tillit til at det finner sted en uavhengig prøving.»

«... sekretariatet skal gjøre seg kjent med og ta selvstendig stilling til alle saker som skal behandles av nemnda.»

«Sekretariatet må bemannes på en slik måte at det blir i stand til å ta selvstendig stilling til de påklagede vedtakene fra skattekontorene. Departementet legger til grunn at sekretariatet skal bestå av godt kvalifiserte medarbeidere som utelukkende behandler klagesaker. Dette vil legge til rette for en effektiv saksbehandling og at det utvikles et fagmiljø med høy skatte- og avgiftsrettslig kompetanse.»

-Prop 1 LS (2014-2015) s. 200

¹⁰ Skatteforvaltningslovens § 2-9 regulerer nemndenes uavhengighet. Det fremgår av tredje ledd at også sekretariatet er faglig uavhengig.

Forarbeidene synes å legge til grunn at mange saker er så vidt enkle og godt forberedt at sekretariatet ikke skulle behøve å legge mye arbeid i saken, mens andre saker vil det være behov for grundigere vurdering fra sekretariatet:

Mange klagesaker er relativt enkle og gjennomlesning av saken vil kunne være tilstrekkelig til at sekretariatet finner at den er godt nok forberedt til å behandles i nemnda. I andre saker vil det være behov for at sekretariatet foretar en grundigere vurdering og kvalitets sikring av saken. ... Det er imidlertid en forutsetning at sekretariatet skal ta selvstendig stilling til saken.

- Prop 1 LS (2014-2015), s. 199-200

Det er ikke nærmere forklart i forarbeidene hva slags type saker departementet antar er enkle, eller hvor stor andel av klagesakene som antas å være enkle.

I proposisjonen legger departementet vekt på at SSK har tilstrekkelig kapasitet til å ta selvstendig stilling til klagen, og at SSK består av godt kvalifiserte medarbeidere som utelukkende behandler klagesaker. Dette skulle legge til rette for en effektiv saksbehandling og fremveksten av et fagmiljø med høy skatte- og avgiftsrettslig kompetanse.

Når det gjelder krav til hvordan innstillingene fra sekretariatet skal utformes og presenteres for nemnda, legger departementet til grunn at sekretariatet utformer rutiner sammen med nemndas leder. Det siste kan ses på som et konkret utslag av at nemnda konstituerer seg selv faglig og organisatorisk innenfor lovens rammer.

3-3-4 Skatteklagenemnda

Skatteklagenemnda (forkortet SKN eller nemnda) er som nevnt organet som fatter vedtak i klagesakene, og er organisert i avdelinger, med flere avdelinger som består av tre medlemmer (alminnelig avdeling) og minst én avdeling som består av fem medlemmer (stor avdeling). Nemnda har en leder og en nestleder. I alminnelig avdeling skal saksbehandlingen være skriftlig, mens stor avdeling skal behandle saker i møte. Saker som er prinsipielle, har et komplisert faktum eller som framstår som særlig tvilsomme kan gå rett til behandling i stor avdeling. Dersom alminnelig avdeling ikke avgjør saken ved enighet (dissens), eller dersom minst ett av medlemmene krever det, skal saken gå videre til behandling i stor avdeling. Organiseringen i en landsdekkende nemnd var ment å legge til rette for at nemnda kan deles inn i helt eller delvis spesialiserte avdelinger med ansvar for utvalgte grupper av skatte- og avgiftspliktige eller utvalgte sakstyper.

Skatteklagenemnda er i dag organisert med en leder, nestleder og 51 ordinære medlemmer. Uavhengighet og faglig kompetanse har vært sentralt i rekrutteringen av nemndas medlemmer. Det er sterkere krav til formell kompetanse for nemndmedlemmene enn det var i klageordningene som gjaldt før Skatteklagenemnda ble etablert. Etter den nye ordningen skal Skatteklagenemndas medlemmer og varamedlemmer ha høyere utdanning og yrkeserfaring som jurist, økonom (mastergrad) eller revisor. Lederen og nestlederen av nemnda skal være jurister og må ha fylt 25 år. Kravene fremkommer av skatteforvaltningsforskriftens § 2-8-4 første og andre ledd.

3.4 Grensesnittet mellom de ulike instansene

Et sentralt spørsmål er rollefordelingen mellom instansene, og særlig hvilke oppgaver skattekontoret skal ha, og hvilke oppgaver som skal overlates til SSK.

Det er klart at sekretariatet og Skatteklagenemnda på den ene side, og skattekontoret og Skattedirektoratet på den annen side har vurdert rollefordelingen ulikt. Vi redegjør nærmere for fortolkninger og implikasjoner av dette i kapittel 6. I denne sammenheng er det likevel nødvendig på overordnet nivå å redegjøre for hovedforskjellene i fortolkning:

Skattedirektoratet og skattekontoret synes å legge til grunn at skattekontoret i alle saker skal skrive en utfyllende redegjørelse for klagesaken, og legger til grunn at dette kan bidra til effektiv klagebehandling. SKD mener at redegjørelsen fra skattekontoret bør være så god at det i de fleste ordinære saker er tilstrekkelig for sekretariatet med en gjennomlesning før saken fremmes for nemndsbehandling.

For SSK og Skatteklagenemnda er det sentralt at det er sekretariatet som skal forberede saken for nemnda, og etter deres oppfatning bidrar ikke skattekontorets redegjørelser til effektiv klagebehandling, snarere tvert imot.

Det synes også å være uenighet knyttet til hvor stor andel av sakene som er enkle, samt også hva det vil si at en sak er enkel, ordinær og vanskelig. SKD bruker ikke begrepet enkel sak, men ordinære og prinsipielle saker.

Den nye skatteklagenemndsordningen ble vedtatt som følge av rettssikkerhetsutfordringer med tidligere klageordning, jf høringsnotatet side 6:

«Dagens klageordning med fem regionale skatteklagenemnder har vært gjeldende siden Skatteetaten ble reorganisert i 2008. Det er reist kritikk mot ulike sider ved ordningen. Det har blitt anført at nemndene ikke er tilstrekkelig selvstendige til at de kunne gjennomføre en fullgod overprøving av skattekontorets vedtak, og det er blant annet pekt på at det er det skattekontoret som fattet det påklagende vedtaket, som lager innstilling til vedtak.»

Formålet med ny klageordning var å styrke rettssikkerheten, jf forarbeidene s. 190.

«Formålet med forslaget er å styrke klageordningen, bedre rettssikkerheten og bidra til at de skatte- og avgiftspliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte styrkes.»

Det var samtidig viktig at man ikke bygde opp et system som gav for omfattende kostnader og for lang saksbehandlingstid, som vi går nærmere inn på under.

«Samtidig bør det ikke etableres ordninger som går utenfor en forsvarlig kostnadsramme og som gir for lang saksbehandlingstid. Lang saksbehandlingstid fører til at klageordningen som sådan blir mer kostnadskrevende enn den bør være».

3.5 Ressurser

Skatteklagenemnda ble ikke bare etablert med krav om rettsikkerhet og faglig uavhengighet. Det var samtidig viktig at man ikke bygde opp et system som gav for omfattende kostnader og for lang saksbehandlingstid; «Samtidig bør det ikke etableres ordninger som går utenfor en forsvarlig kostnadsramme og som gir for lang saksbehandlingstid. Lang saksbehandlingstid fører til at klageordningen som sådan blir mer kostnadskrevende enn den bør være». På den annen side var det en klar forutsetning fra departementets side at sekretariatet måtte bemannes på en måte som gav reell mulighet til å ivareta en faglig uavhengig rolle med høy krave til rettsikkerhet. Det ble videre lagt til grunn at det var et mål å rekruttere godt kvalifiserte medarbeidere som utelukkende behandler klagesaker. Det ble antatt at godt kvalifiserte medarbeidere ville kunne bidra til at det ble utviklet et fagmiljø med høy skatte- og avgiftsrettslig kompetanse.

Ressursbehovet for saksforberedelse i sekretariatet er basert på en antakelse om oppgaver og rollefordeling mellom sekretariat og skattekontor. Ressursbehovet er også avhengig av fordelingen av enkle og ikke-enkle saker. Forutsetningen i forarbeidende om at cirka 90 % av sakene er enkle, mens 10 % av sakene er ikke-enkle, gjaldt før overføring av enkelte sakstyper til SKD 1. august 2018. Etter overføringen av enkelte sakstyper til SKD, som gjelder det de fleste vil enes om er enkle saker, vil det åpenbart være en lavere andel enkle saker i inngående saksmengde til sekretariatet.

3.5.1 Sekretariatet for Skatteklagenemnda sitt syn

SSK har påpekt at det i forarbeidende ble lagt til grunn ved beregningen av ressursbehovet i SSK at en betydelig del av den totale saksporteføljen anses som såkalte enkle saker og vil kun trenge en gjennomlesning. SSK opplyser i et notat av januar 2019¹¹ at de har vært klare på at denne forutsetningen ikke medfører riktighet. SSK har sammen med nemndas ledelse vært omforent om at en gjennomlesning uansett sak ikke vil være tilstrekkelig for å gjøre seg kjent med og ta selvstendig stilling til sakene. I notatet av januar 2019 skriver SSK at sekretariatets syn på saken skal komme til uttrykk i innstilling til vedtak og det er derfor nødvendig at SSK skriver en egen begrunnelse i alle saker, inkludert de «enkle» sakene.

¹¹ Identifisering av "enkle saker" – Notat fra SSK januar 2019

I notatet¹² av januar 2019 har SSK analysert hvor mange enkle saker det kan finnes i saksporteføljen. SSK har tatt utgangspunkt i følgende definisjon:

«Med «enkel» sak forstår nemndlederen forsøksvis bl.a. følgende: Det eller de påklagede forhold er begrenset og oversiktlig redegjort for i klagen, de faktiske forhold som endringsvedtaket bygger på er begrenset og eventuelt uomtvistet og/ eller ikke krever en nærmere undersøkelse eller bevisvurdering, rettsanvendelsen ikke inneholder elementer av skjønn og er avklart i rettskildene, og helst beskjedent proveny.»

SSK har videre vurdert det dithen at en enkel sak skal kreve begrenset tidsbruk. I notatet fra SSK er det lagt til grunn at et tidsforbruk på 2 dager eller mindre, samlet sett skal legges til grunn. Tidsbruken inkluderer oppgaver som gjennomgang av sakens dokumenter, sette seg inn i faktum og juss, skrive en egen begrunnelse, sende saken på innsyn, innarbeide eventuelle merknader, melde saken opp til nemnd samt sende ut det ferdige vedtaket til skattepliktige.

For at tidsbruken skal være så begrenset som beskrevet over legger SSK også til grunn at det i slike saker vil være utstrakt bruk av klipp & lim fra skattekontorets redegjørelse/ vedtak og/ eller bruk av mal. Utover dette kreves det ifølge SSK kun en kort begrunnelse under sekretariatets vurdering.

Etter lovendringen som trådte i kraft 1. august 2018 konkluderer SSK med at cirka 20 % av sakene i SSK er «enkle saker» etter den definisjonen som SSK har lagt til grunn. Det betyr videre at rundt 80 % av sakene er saker som etter SSKs syn krever en grundigere vurdering.

Det totale ressursforbruket for de «enkle» sakene som ligger i saksporteføljen, som SSK skal behandle også i fremtiden, er beregnet til i underkant av 3 årsverk. SSK konkluderer med at behandlingen av de 20 % «enkle» sakene er svært effektiv og at det er lite å hente i å ytterligere effektivisere eller forenkle behandlingen av disse sakene.

3.5.2 Skattedirektoratets syn

Skattedirektoratet har bemerket at bakgrunnen for estimatet var erfaringer med sakene i de tidligere nemndene, der 10 % av sakene var å anse som prinsipielle, mens 90 % av sakene var «ordinære» klagesaker. SKD bruker begrepet ordinære saker og ikke enkle saker. SKD har altså ikke samme definisjon av ordinære saker som de såkalte enkle saker definert av SSK i notat av januar 2019.

SKD mener at det blant de ordinære sakene er både helt enkle og mer komplekse saker. SKD mener videre at for de ordinære sakene er et fellestrekk at de ikke reiser kompliserte juridiske eller prinsipielle spørsmål. SKD mener at redegjørelsen fra skattekontoret bør være så god at det i de fleste ordinære saker er tilstrekkelig for sekretariatet med en gjennomlesning før saken fremmes for nemndsbehandling. SKD leser forarbeidene til ordningen, Prop. 1 LS (2014-2015) s. 199-200, slik at dette var forutsatt av lovgiver. SKD opplyser at malen for redegjørelser derfor er tilpasset malen for innstilling for nemnda, slik at det skal være mest mulig effektivt for sekretariatet. Dette var en av utfordringene det

¹² Identifisering av "enkle saker" – Notat fra SSK januar 2019

ble jobbet med i det såkalte KF-prosjektet (kontinuerlig forbedring i skatteetaten). Skattedirektoratet mener de gjennomgående har fulgt opp skattekontorene, også i retningslinjer og rutiner, med at redegjørelsene skal være så godt forberedt fra skattekontoret at saken etter skattekontorets oppfatning kunne vært fremmet for nemndsbehandling.

Skattedirektoratet har bemerket at bakgrunnen for 90/ 10-fordelingen også har sammenheng med hvor mange saker SKD antok vil kreve behandling i stor avdeling i Skatteklagenemnda. Skattedirektoratet hadde erfaring med at klagesaker i de tidligere nemndene var godt egnet for skriftlig behandling.

3.5.3 Produksjonsmål for Sekretariatet for skatteklagenemnda

Sekretariatet har opplyst¹³ at produksjonsmålet fram til 1. august 2018 var 10 saker per måned per saksbehandler (det vil si 8 enkle saker og 2 ikke-enkle¹⁴). SSK har fra 1. august 2018 og fram til 1. januar 2019 hatt et mål om 5 saker i måneden per saksbehandler. I perioden 1. august 2018 til 1. januar 2019 har det vært etterslep på EFF-sakene. Disse sakene kunne ikke overføres, siden SKD hadde fattet vedtak i første instans. Fra 1. januar 2019 er SSK sitt mål 4 saker per saksbehandler per måned.

3.5.4 Saksbehandlingsfrister

Skatteforvaltningslovens § 5-2 første ledd fastsetter at Skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken «uten ugrunnet opphold». Det er ikke lovfestet nærmere krav til saksbehandlingstid. Skatteetaten har imidlertid et krav om at 90 % av klagen skal behandles innen åtte måneder¹⁵. Denne saksbehandlingstiden omfatter behandlingen av klagen ved skattekontoret, i SSK og i Skatteklagenemnda.¹⁶ Skattedirektoratet ser for seg at behandlingen i skattekontoret skal kunne ta inntil 3 måneder, saksforberedelsen i sekretariatet inntil 3 måneder og behandlingen i selve nemnda inntil 2 måneder.

SKD opplyser at det er opp til SSK og SKN hvordan de internt organiserer seg og styrer for å oppnå vedtak innenfor samlet saksbehandlingstid på 5 måneder. Sivilombudsmannen har vurdert saksbehandlingstidene som innenfor lovens krav om at sakene skal behandles «uten ugrunnet opphold»¹⁷. De *faktiske* saksbehandlingstidene har ikke vært i tråd med kravene til Skatteetaten. I kapittel 9.1.5 redegjør vi for faktiske saksbehandlingstider.

¹³ Jf. skriftlig innspill februar 2019 til Oxford Research.

¹⁴ Jf. slik SSK har definert enkel og ikke-enkel sak

¹⁵ Det er fastsatt ved interne styringsdokumenter i SKD

¹⁶ Sivilombudsmannen, 2018:

<https://www.sivilombudsmannen.no/uttalelser/saksbehandlingstiden-i-skatteklagenemnda/>

¹⁷ Dette har SKD opplyst i telefonsamtale med Oxford Research i februar 2019.

4. Rettssikkerhet

I dette kapitlet er formålet først å redegjøre for grunnleggende rettssikkerhetsprinsipper i skatteretten. Skatteretten er en egen rettsdisiplin der noen særlige hensyn gjør seg gjeldende. Videre redegjør vi for utviklingen av klagesystemet i skatte- og avgiftsretten.

4.1 Rettssikkerhetsprinsipper i skatteretten

Et uttalt formål med den nye nemndsordningen er å bedre rettssikkerheten i skatte- og avgiftsforvaltningen. I Prop. 1 LS (2014-2015) heter det innledningsvis i pkt. 13.1:

«Formålet med forslaget er å styrke klageordningen, bedre rettssikkerheten og bidra til at de skatte- og avgiftspliktiges tillit til at klagesakene blir behandlet på en tilfredsstillende måte styrkes.»

Disse tre formålene flyter til dels over i hverandre, men det er neppe tvil om at rettssikkerheten er overordnet de andre. Styrket klageordning har først og fremst til formål å bedre rettssikkerhet, og styrket klageordning vil dessuten bidra til å øke skattyternes tillit til systemet.

At rettssikkerheten er sentral, følges opp i proposisjonens pkt. 13.3:

«Ved utformingen av klagereglene må hensynet til rettssikkerhet veie tungt.»

Begrepet rettssikkerhet er ikke entydig, og det brukes ulikt av ulike forfattere og i ulike sammenhenger. For det aktuelle formålet svarer det seg å begrense begrepet til det man kan omtale som formell rettssikkerhet. Hvis man trekker inn vedtakenes innhold i rettssikkerhetsbegrepet, blir begrepet svært omfattende og med uklar grense mot begrep som rettferdighet og likhet. Et slikt formelt rettssikkerhetsbegrep har typisk to hovedingredienser:

For det første stilles det krav til forutsigbarhet; Reglene bør utformes slik at det i størst mulig grad er mulig å fastslå på forhånd – typisk før en transaksjon gjennomføres – hva svaret på et rettslig spørsmål er. Dette målsetningen – som etter sakens natur aldri kan nås fullt ut – retter seg først og fremst mot lovgiveren, det vil si den måten lovgiver utformer skriftlige rettsregler på. Men ordningen med bindende forhåndsuttalelser i skatteretten (skatteforvaltningsloven kap. 6) bidrar også til å imøtekomme dette kravet.

For det andre må systemet inneholde garantier for at avgjørelser i enkeltsaker blir mest mulig «riktige». Forestillingen om at avgjørelser er «riktige» eller «gale», er imidlertid noe misvisende. Typisk for mange rettsspørsmål – også i skatteretten – er at to eller flere løsninger kan være mer eller mindre holdbare eller overbevisende, og at det ikke sjelden er saklig uenighet mellom kvalifiserte jurister om hva som er den beste løsningen. Systemets garantier knyttet til enkeltavgjørelser bør derfor være utformet slik at man i størst mulig grad ikke bare unngår rene feil, men – og først og fremst – at det legges til rette

for at de som skal avgjøre sakene, kommer frem til løsninger som alt tatt i betraktning har mest for seg.

Slike garantier knyttet til enkeltavgjørelser kan stilles på tre nivåer:

- Vedtak i første instans
- Vedtak i klageinstans
- Avgjørelse under domstolsbehandling.

Gode regler om saksbehandling er viktig på alle disse nivåene.

Det lar seg hevde at det er særlig viktig at saksbehandlingen i klageinstansen legger best mulig til rette for gode vedtak. For alle skattytere er dette første mulighet til å få saken vurdert av et organ som er uavhengig av skatteetaten. I de aller fleste tilfeller vil dette i praksis også være skattyterens siste mulighet til nå frem med sine synspunkter; bare et lite mindretall av sakene går videre til domstolene (noe som blant annet har sammenheng med at terskelen for å gå til domstolene er meget høy i Norge, ikke minst på grunn av sakskostnadene).

Også for de sakene som går videre til domstolene, er klagebehandlingen viktig. Et godt og velbegrunnet klagevedtak vil bidra til å føre saken inn på rett spor under domstolsbehandlingen. Dette er særlig viktig fordi Norge har allmenne domstoler, det vil si domstoler som behandler alle typer saker. Spesielt i tingrettene, men i noen grad også i lagmannsrettene, må man gjennomgående regne med at dommerne ikke kan noe særlig skatterett. At problemstillinger, argumentasjonsmåter og tankemønstre er godt avklart i klagevedtaket, øker mulighetene for god domstolsbehandling og dermed også for gode dommer.

Selv om rettsikkerhet er en overordnet målsetning i et klagesystem, er det ikke det eneste. Ikke minst er det viktig at behandlingen er så vidt effektiv at skattyterne får avgjørelser innen rimelig tid. (Noen vil trekke dette inn under rettssikkerhetsbegrepet, men det gir formodentlig klarere linjer å oppstille rimelige krav til effektivitet som en sideordnet målsetning.) Hensynet til effektivitet refererer seg også til kostnadene ved å drive et klagesystem.

Det er neppe til å unngå at det i noen grad må foretas avveininger mellom hensynet til rettsikkerhet og hensynet til effektivitet. I slike sammenhenger trekkes det ofte frem at skatterett er såkalt masseforvaltning, og at dette må tas i betraktning ved denne avveiningen. Gjennomgående vil det innebærer å prioritere effektivitet relativt høyt, og ofte på bekostning av rettssikkerhet. Begrepet masseforvaltning er imidlertid ikke entydig. Det kan anføres at skatteretten har mindre karakter av masseforvaltning etter vedtakelsen av skatteforvaltningsloven, som legger opp til at skattyterne selv foretar skatteansettelsene, og at vedtak fra skattemyndighetene foreligger først når fastsettelsen tas opp til endring, noe som åpenbart vil skje bare i en brøkdel av tilfellene. Masseforvaltningsperspektivet kan først og fremst ha noe for seg når det dreier seg om en rekke likeartede saker som typisk gjelder mindre beløp og personlige skattytere. I store og kompliserte saker, der det typisk er en omfattende saksbehandling med dialog mellom myndigheter og skattytere i flere runder, kan det spørres om masseforvaltnings-

perspektivet overhodet har noe for seg. I den grad masseforvaltningsperspektivet leder til en viss prioritering av effektivitet på fastsettelsesstadiet, er det viktig at man har et godt klagesystem som evner å rette opp gale og mindre heldige vedtak i første instans.

Derimot er det neppe riktig å trekke noen slutninger fra begrepet masseforvaltning når det gjelder klagebehandlingen. cirka 2 000 – 3 000 saker i året er riktignok et betydelig antall saker, men likevel bare en brøkdel av antall saker i første instans. Og i den grad man begrunner saksbehandlingsregler i første instans med at det dreier seg om masseforvaltning, er det – som nevnt – viktig at systemet gir mulighet for å rette opp de gale eller uhensiktsmessige løsninger som masseforvaltningssynspunktet i første instans kan lede til. En konklusjon må bli at man bør være varsom med å legge vekt på et masseforvaltningssyn ved utformingen av reglene om klagebehandlingen.

4.2 Utviklingen av klagesystemet i skatte- og avgiftsretten i Norge

4.2.1 Fra lokale overligningskommisjoner til Skatteklagenemnda

Klagebehandlingen for inntekts- og formuesskatt og for merverdiavgiften har alltid skjedd ved behandling i nemnder (den første tiden for inntekts- og formuesskatt kalt kommisjoner).

For *inntekts- og formuesskatten* går dette tilbake til de første kommuneskattelovene fra 1882, som etablerte lokale lignings- og overligningskommisjoner, oppnevnt av kommunestyret. Da statsskatt på inntekt og formue ble innført i 1892, valgte man å knytte an til de kommisjoner som allerede var opprettet på kommunalt nivå. Også statsskatten ble altså fastsatt av lokalt valgte nemnder, både i første instans og ved klagebehandlingen. Dette var dels begrunnet i effektivitetshensyn – det ville være urasjonelt med to parallelle nemndsystemer – men også mer prinsipielt i at de lokale nemndene representerte lokal- og personalkunnskap, noe som var særlig viktig i et system uten selvangivelse. Systemet ble imidlertid opprettholdt og i det vesentlige uendret da selvangivelsen ble innført ved skattelovene av 1911.

Systemet med lokalt valgte overligningsnemnder, som også håndterte statsskatten, besto helt til innføring av Skatteklagenemnda i 2016. Ved reformen i 2006, som trådte i kraft i 2008, ble lokale overligningsnemnder avløst av fem regionale skatteklagenemnder, og oppnevningmyndigheten lyttet fra kommunestyrene til fylkestingene. På dette tidspunktet var hensynet til lokal- og personalkunnskap for lengst forsvunnet som en begrunnelse for lokale valg til nemndene. I noen grad ble hensynet til (lokal)demokrati anført som argument for fortsatt lokal oppnevning. I dag er det hensynet til rettsikkerhet som er det overordnede hensyn ved utforming av klagebehandlingen. Dette har gitt seg utslag i at det stilles krav om utdanning/ praksis til dem som skal oppnevnes som medlemmer av nemnda. At oppnevningen av medlemmene nå skjer sentralt, er en naturlig konsekvens.

Skattereformen i 2006/ 2008 ble kritisert fra flere hold. Det ble særlig anført at nemndene ikke var tilstrekkelig selvstendige til at de kunne gjennomføre en fullgod overprøving av skattekontorets vedtak, og det er blant annet pekt på at det er det skattekontoret som fattet det påklagende vedtaket, som lager innstilling til vedtak. Ordningen med en nasjonal skatteklagenemnd ble da innført.

Frem til reformen i 2016 kunne staten bringe vedtak av overligningsnemnda inn for Riksskattenemnda. Hensikten med denne ordningen – som unektelig brakte inn et element av asymmetri i klageordningen, siden skattyteren ikke hadde noen tilsvarende mulighet – var først og fremst at ordningen skulle virke som en sikkerhetsventil for retting av feil uten at det skulle være nødvendig å gå til domstolene, og ordningen skulle også bidra til rettsenhet hvor regionene hadde ulik praksis. I praksis ble nok ordningen i noen grad brukt ut over dette. Riksskattenemnda ble opphevet ved reformen i 2016. Dette innebærer at dersom staten er misfornøyd med et vedtak i Skatteklagenemnda og ønsker det omgjort, må det skje ved at staten anlegger rettssak (mot lederen i Skatteklagenemnda). Dette har allerede skjedd et par ganger (i saker om merverdiavgift).

4.2.2 Nemnder og fagetat

Da inntekts- og formuesskattene ble innført på 1800-tallet, fantes det ingen egentlig skatteadministrasjon. Slik administrasjon vokste frem i første halvpart av 1900-tallet, både på lokalt, regionalt og sentralt nivå. Denne utviklingen ledet etter hvert til at spørsmålet om nemndenes selvstendighet overfor skatteadministrasjonen ble viktig.

På lokalt nivå ble det i skattyterkretser ansett som et problem at ligningssjefen fikk stor makt; han var lovbestemt medlem av ligningsnemnda og hadde møterett og -plikt i overligningsnemnda. Dessuten var vedkommende leder av ligningskontoret, som var saksforbereder ikke bare for ligningsvedtak i første instans, men også under klagebehandlingen for overligningsnemnda. Ligningssjefens rolle i ligningsnemnd og overligningsnemnd ble endret etter hvert, men systemet med at lignings/ skattekontoret var saksforbereder også i klagerunden, sto ved lag helt frem til reformen i 2016. I et rettsikkerhetsperspektiv var utvilsomt det viktigste ved denne reformen opprettelsen av et selvstendig og uavhengig sekretariat for Skatteklagenemnda.

Spørsmålet om *nemndenes* selvstendighet hadde og har også en side mot overordnede nivåer i skatteforvaltningen og Finansdepartementet. I NOU 1972:38 Stortingets kontroll med forvaltningen, ble det – for å sikre den parlamentariske kontrollen med forvaltning – vedtatt et prinsipp om at det skulle være instruksjonsmyndighet fra departementene og gjennom de enkelte lag av forvaltningen. For skatteetaten innebar det instruksjonsmyndighet fra Finansdepartementet via Skattedirektoratet og (opp-rinnelig) fylkesskattekontorene til ligningskontorene (ligningskontorene var på 1960-tallet blitt overtatt av staten, slik at det kommunale selvstyret ikke representerte noe problem i denne sammenheng). I proposisjonen til ligningsloven av 1980 tolket Finansdepartementet Stortingets vedtak slik at instruksjonsmyndigheten skulle gjelde også overfor nemndene når det gjaldt saksbehandling og rettsanvendelse (men ikke faktum og skjønn). Forslaget vakte stor debatt og ble møtt med betydelig kritikk, der det blant annet ble argumentert med at det med en slik regel kunne bli vanskelig å få godt kvalifiserte personer til å sitte i overligningsnemndene. Forslaget ble ikke vedtatt av Stortinget, noe som innebar at nemndene beholdt sin selvstendighet, selv om denne ikke var uttrykkelig uttalt i loven. Først ved endringen i 2016 ble nemndenes (og sekretariatets) selvstendighet uttrykkelig nedfelt i lovteksten.

Denne rettsutviklingen innebærer at rettskildematerialet ikke alltid er helt det samme for Skatteklagenemnda og sekretariatet (og domstolene) på den ene siden og skatteadministrasjonen på den annen. Skattekontorene er nærmest bundet av instruksjoner om hvordan rettsreglene skal forstås, mens sekretariat og Skatteklagenemnd ikke er bundet. Dette innebærer ikke minst at Skatte-ABC blir en mer sentral

kilde for skattekontorene enn den er for sekretariat og Skatteklagenemnda (og domstolene). Det fremgår nemlig av forordet til Skatte-ABC at skattekontorene normalt skal legge løsningene i Skatte-ABC til grunn (her sitert fra forordet til 2018-utgaven):

«Det er [...] en forutsetning at de anvisninger som her er gitt følges av hele skatteetaten. Eventuelle avvik må begrunnes konkret.»

I alminnelig rettskildelære, som kommer til anvendelse for Skatteklagenemnda og sekretariatet (og domstolene), har imidlertid Skatte-ABC liten vekt som rettskilde (med mindre det som står der reflekterer en fast og langvarig skatteadministrativ praksis).

4.2.3 Spesielle klagenemnder

På enkelte felt innen inntekts- og formuesbeskatningen har det vært særregler om klageordningen. Ved petroleumsskatteloven av 1976 ble Klagenemnda for petroleumsskatt opprettet (jf. nå skatteforvaltningsloven § 2-2). Ordningen med en særskilt klagenemnd for petroleumsskatten ble beholdt ved reformen i 2016. Det innebærer at Skatteklagenemnda ikke behandler slike saker.

Ved opprettelsen av sentralskattekontorene for storbedrifter og for utenlandssaker omkring 1990 ble det også opprettet egne klagenemnder (opprinnelig overligningsnemnder). Ved reformen i 2016 ble disse opphevet og sakene overtatt av Skatteklagenemnda.

Medlemmene av så vel Klagenemnda for petroleumsskatt som klagenemndene ved sentralskattekontorene var frittstående eksperter som var oppnevnt av staten. Kontrasten var dermed stor til de tidligere lokale overligningsnemndene og i noen grad også de regionale skatteklagenemndene, der medlemmene var lekfolk (ganske ofte tidligere politikere) valgt av kommunestyret/ fylkesting, ikke sjelden etter en politisk fordeling mellom partiene.

Også for *merverdiavgiften* har klagebehandlingen, som nevnt, alltid blitt i varetatt av en klagenemnd. Klagenemnda for merverdiavgift ble opprettet samtidig med at merverdiavgiften ble innført i 1970. Et særtrekk ved ordningen var at Finansdepartementet hadde adgang til å endre klagenemndas vedtak, og denne adgangen ble brukt i noen utstrekning. En konsekvens var at byrden med å anlegge rettssak, ble overført fra staten til den avgiftspliktige.

Klagenemnda for merverdiavgift ble opphevet ved reformen i 2016, og dens funksjoner ble overtatt av Skatteklagenemnda.

Skatteklagenemndas kompetanse omfatter inntekts- og formuesskatt og merverdiverdiavgift, samt visse skatter som har nær sammenheng med inntektsskatten, nemlig Jan Mayen-skatt, artistskatt, arbeidsgiveravgift og finansskatt på lønn (jf. skatteforvaltningsloven § 2-1).

4.3 Noen sammenfattende synspunkter

Klagebehandlingen i skatte- og merverdiavgiftsretten har i Norge alltid vært ivaretatt av kollegiale organer. Innen denne rammen har det imidlertid funnet sted en betydelig utvikling, stort sett i retning av styrket rettssikkerhet. Nemndenes medlemmer er ikke lenger lekfolk med lokalkunnskap, ofte oppnevnt av og rekruttert fra de politiske partiene, men uavhengige personer med utdanning som jurist, økonom eller revisor. For de spesielle klagenemndene, nemlig skatteklagenemndene ved sentralskattekontorene og Klagenemnda for merverdiavgift, er utviklingen riktignok ikke like entydig, fordi disse før reformen var besatt med personer med ekspertise i skatterett/ merverdiavgiftsrett. Klagenemndenes stilling i et rettssikkerhetsperspektiv er også blitt styrket ved at det gjort klart at nemndene er faglig uavhengige av skatteetaten ellers og av politiske myndigheter, og ikke minst ved at saksforberedelsen ivaretas av et eget sekretariat som også er uavhengig av skatteetat og politiske myndigheter i faglige spørsmål.

5. Analyse av saksstatistikk

Vi har gjort en rekke analyser av saksstatistikk. Det er særlig utviklingen i antall saker, saksbehandlingstid og utfall i nemnda vi har sett på. Vi har også analysert restansesakene. Videre har vi undersøkt hva som påvirker saksbehandlingstid. Analysen av saksstatistikken er relativt teknisk og inneholder mange tabeller og figurer. Vi har derfor valgt å oppsummere de viktigste funnene i dette kapitlet, og lagt analysen i vedlegget. Til sist i kapitlet presenterer vi utregninger av produktiviteten i SSK.

Analysene baserer seg hovedsakelig på uttrekk fra saksbehandlings- og arkivsystemet ELArk. Etter vår vurdering utgjør ELArk det beste tilgjengelige datagrunnlaget for analysen av saksstatistikken. På samme tid er det også en rekke begrensninger. Vi har i analysen, i samråd med SKD, identifisert flere feilregistreringer, og noen forhold har heller ikke SKD kunnet gi svar på. Det betyr at vi noen steder tar forbehold eller ikke kan gi tilfredsstillende forklaringer på funnene. Vi er tydelige på dette i analysen som beskriver funnene i vedlegget. Når det gjelder beregningen av saksbehandlingstiden i SSK/ SKN, må vi nøye oss med grove målinger, da det ikke foreligger mer detaljerte data på saksbehandlerne faktiske tids- og ressursbruk. Til slutt må det også påpekes at det er utfordrende å identifisere saker som er lite ressurskrevende for SSK å forberede. Vi har vurdert flere måter å estimere andelen såkalte enkle saker. Alle tilnærmingene er beheftet med en viss usikkerhet. Tilnærmingen vi har valgt her medfører at vi underestimerer andelen enkle saker, men dette mener vi fremdeles er bedre enn de andre alternativene. Vi viser her også til vurderingen av datakvaliteten i kapittel 2.2.3.

Funnene i våre analyser er dermed beheftet med en viss metodisk og datamessig usikkerhet. Vi mener imidlertid at våre metodiske veivalg har redusert denne usikkerheten så langt det er mulig.

5.1 Kapasiteten i Sekretariatet for skatteklagenemnda

Det følgende er et kort sammendrag av statistikken presentert i kapittel 9.1 i vedlegget.

Saksbehandlingskapasiteten i SSK består per januar 2019 av 33 fast ansatte saksbehandlere, 3 midlertidig ansatte og 9 omdisponerte fra Skattedirektoratet. I tillegg til saksbehandlerne består SSK også av tre ledere og noen administrative ressurser.

Den samlede kapasiteten (ikke medregnet ledelse og administrative ressurser) tilsvarer 39,5 årsverk. Saksbehandlerne ved SSK har i all hovedsak lang og relevant yrkeserfaring fra Skatteetaten, og delvis også fra privat næringsliv. Vi anser saksbehandlerne erfaring og faglige kompetanse som en stor fordel, både med blick på å sikre en forsvarlig klagebehandling, men også med blick på effektivitet i produksjonen. Erfaringene fra den danske Skatteankestyrelsen (SANST, gjengitt i kapittel 9.2 i vedlegget) viser at det er en sterk sammenheng mellom kompetansen til saksbehandlerne i SANST, og deres produktivitet. Det samme prinsippet antar vi gjelder i SSK. Den høye faglige kompetansen i SSK skulle dermed tilsi at SSK har høy produktivitet. Vi vil i denne sammenhengen påpeke at turnover, det vil si at ansatte slutter og erstattes med nye ansatte, forventes å ha en negativ påvirkning på produktiviteten.

Etter våre estimater har SSK kapasitet til å behandle cirka 1 764 saker i året. I det siste underkapittelet går vi mer i dybden på dette.

5.2 Saksinngang, -produksjon og kjennetegn ved sakene

Det følgende er et kort sammendrag av statistikken presentert i kapittel 9.1.1 i vedlegget. Analysen av kjennetegnene ved sakene danner grunnlaget for beregningen av saksbehandlingstid (se nedenfor) og fremtidig produktivitet.

Over tid har antall saker som er sendt til SSK/ SKN variert sterkt. SSK mottok over 1 000 saker i 2016, nesten 4 000 saker i 2017, og nesten 3 000 saker i 2018. For 2019 er det ventet mellom 1 500 og 1 700 innkomne saker. Dette henger sammen med endringer i regelverket og at visse saker ikke lenger oversendes SSK/ SKN for behandling.

Produksjonen i SSK/ SKN har økt over tid, fra 173 vedtak i 2016 til over 3 000 vedtak i 2018. Vi ser sterke sesongmessige variasjoner, hvor produktiviteten var størst i april, mai og august 2018. Vi ser også at det har vært en sterk økning i antall vedtak høsten 2017 og våren 2018. Den økte produktiviteten henger sammen med at SSK/ SKN i visse perioder har prioritert enkle saker.

SSK/ SKN har fått over 8 000 saker siden opprettelsen. Vi estimerer at cirka 37 % av sakene er enkle. Samtidig forventer vi at det fremover vil bli færre enkle saker.

Figur 3: Tekstboks om hvordan vi definerer enkle saker

Hva er enkle saker?

SSK har definert denne typen saker som etter 1. august 2018 skal overføres til SKD som enkle saker. Disse sakene kaller vi Enkel - SKD.

Med utgangspunkt i variabelen *Klagekode1* kan vi identifisere det tematiske området i en rekke saker. SSK har slått fast at *en andel* innenfor visse tematiske områder er å regne som enkle saker. Dette gjelder MVA-saker, merkostnader, saks-kostnader, fast eiendom og tilleggsskatt/ tilleggsavgift. For eksempel mener SSK at 8 % av MVA-sakene er å regne som enkle saker. Imidlertid har ikke SSK definert hvilke saker dette gjelder. Vi har dermed ingen forutsetninger for å kunne definere den individuelle MVA-saken som enkel eller ikke.

Vi har derfor valgt to ulike tilnærminger til enkle saker. Når vi gjennomfører univariate analyser legger vi til grunn at samtlige Enkel - SKD saker er enkle. Videre følger vi SSK sine estimater og regner. For eksempel kategoriseres 8 % av MVA-sakene som enkle, og 92 % av MVA-sakene som ikke-enkle. Dette gjør vi også når vi beregner sammensetningen av restansene. Det er totalt 2 559 saker som er merket med Enkel - SKD, og 490 saker som er merket med Enkel - Område. Dette inkluderer både ferdigbehandlede saker og restansesaker.

I bivariate og multivariate analyser er imidlertid fraværet av informasjon på saksnivå problematisk. Siden vi ikke vet hvilke saker som er enkle, regner vi samtlige saker innenfor områdene MVA, merkostnader, saks-kostnader, fast eiendom og tilleggsskatt/ tilleggsavgift som ikke-enkle. Dette er på bakgrunn på at vi ikke kan anta at saker innenfor et gitt område fordeler seg likt langs de øvrige variablene. Resultatet blir at de 490 sakene med Enkel - Område behandles som ikke-enkle saker, og at vi dermed underestimerer andelen enkle saker. Et alternativ hvor samtlige saker innenfor disse områdene anses som enkle, gir en grov overestimering av andelen enkle saker.

En god del saker mangler klagekode. Vi har derfor ikke mulighet til å si om saken burde behandles av SSK eller SKD, og om saken faller inn under et område med enkle saker, eller ikke. Dette er en kilde til usikkerhet. SSK har imidlertid påpekt at saker hvor klagekoden er ukjent, kan regnes som ikke-enkle saker.

I det følgende skiller vi derfor i all hovedsak mellom saker som vi vet er enkle fordi sakstypen er lagt til SKD, og andre saker.

Nemnda har fattet vedtak i 5 434 saker. I tre av fire saker gis det ikke medhold. Helt eller delvis medhold står for cirka en av fire saker i SKN. Samtidig er det rundt 2 600 restanser.

5.3 Saksbehandlingstid

Det følgende er et kort sammendrag av statistikken presentert i kapittel 9.1.5 i vedlegget. Analysen av saksbehandlingstiden gir en pekepinn på hvor lenge skattepliktig må vente på avgjørelsen i klagesaken sin. Analysen er imidlertid i mindre grad egnet som et grunnlag for å estimere kapasiteten og ressursbehovet i SSK.

Vi understreker her at vi ikke kan måle saksbehandlerens reelle tidsbruk i saken, men måler tiden fra SSK mottar saken og frem til SKN fatter vedtak i saken (se tekstboks nedenfor). Det betyr at saksbehandlingstiden er påvirket av 1) hvor lenge saken venter på behandling, og 2) hvor lang tid som brukes på saken. Det betyr at saker som er lite krevende, men som venter på behandling, kan ha like lang saksbehandlingstid som krevende saker som SSK tar umiddelbart.

Figur 4: Tekstboks om hvordan vi måler saksbehandlingstiden i SSK/ SKN

Hvordan måles saksbehandlingstid i SSK/ SKN?

Med saksbehandlingstiden menes her tiden som går fra skattekontorets redegjørelse i saken er ferdigstilt, til SKN har fattet vedtak. Saksbehandlingstiden slik den måles her inneholder altså tiden 1) fra klagen overføres fra kontoret til SSK, 2) tiden klagen venter på behandling i SSK, 3) tiden saksbehandleren bruker på å utarbeide en innstilling til SKN, 4) og tiden frem til SKN fatter vedtak i saken. I saker hvor klagen først behandles i liten avdeling og saken deretter behandles i stor avdeling, registreres tidspunktet for vedtaket i stor avdeling. Vi kan altså ikke isolere SSK eller saksbehandlerens tidsbruk i saken.

Saksbehandlingstiden for restanser i SSK beregnes med utgangspunkt i datoen redegjørelsen er ferdigstilt, og tidspunktet SKD overleverte datasettet til oss (28. desember 2018). Det betyr at saksbehandlingstiden for restansene er et øyeblikksbilde, og dersom dataene hadde vært utlevert på et annet tidspunkt, ville saksbehandlingstiden for de samme restansene vært en annen.

På skattekontoret beregnes saksbehandlingstid som tiden fra klagen er mottatt, til skattekontoret har ferdigstilt sin redegjørelse til SSK, eller fattet vedtak i saken (medhold, avvisning osv.).

Saksbehandlingstiden måles i måneder à 29,6 dager.

Vi gjør oppmerksom på at det finnes flere holdepunkter for å beregne saksbehandlingstiden. For eksempel blir det registrert når saksbehandleren i SSK overleverer innstillingen til SKN. Disse dataene har imidlertid ikke vært mulig å skaffe. SSK registrerer også mottaksdato på klagen. Datoen redegjørelsen ferdigstilles, og datoen SSK mottar klagen, er i de fleste tilfellene sammenfallende. Vi finner imidlertid også eksempler der det har gått flere uker før klagen ble registrert som mottatt i SSK. Datoen redegjørelsen ferdigstilles blir registrert maskinelt i ElArk, mens dato for mottatt registreres manuelt av SSK i et Excel-ark. Det er derfor å forvente at det vil være noen feilregistreringer.

Saksbehandlingstiden i SSK/ SKN har økt fra 2016 til 2018. I 2018 bruke SSK/ SKN i snitt 7,9 måneder på å behandle en sak. Restansene har i snitt ligget i SSK/ SKN i 9,3 måneder i 2018. Med andre ord ligger saksbehandlingstiden over målsettingene fra Skatteetaten. Målet er at 90 % av sakene skal behandles innenfor 8 måneder¹⁸. Tallene viser imidlertid at tiden SSK og SKN bruker på å behandle klagen overstiger regelen på 5 måneder.

Også skattekontorene overstiger målet om 3 måneders saksbehandlingstid når de behandler skatteklagene som senere sendes til SSK/ SKN. Dette gjelder både i enkle og i ikke-enkle saker. Etter vår vurdering er det mest oppsiktsvekkende at de enkle sakene som etter lovendring i 2018 alltid skal oversendes SKD, har hatt en gjennomsnittlig saksbehandlingstid på 4,3 måneder på skattekontoret.

Det betyr at både skattekontorene og SSK/ SKN er flaskehalsen i saksbehandlingsskjeden.

I lys av at både SSK/ SKN og skattekontorene som regel bruker for lang tid på klagen, har vi undersøkt hva som kan være drivere til den lange saksbehandlingstiden (se punktene nedenfor).

- Tiden på skattekontorene påvirkes i stor grad av året klagen er satt frem. Det betyr også at øvrige trekk ved klagen, som region, hvem skattepliktig er, om klagen er enkel, osv., har vesentlig mindre å si for skattekontorenes saksbehandlingstid.
- Saksbehandlingstiden i SSK/ SKN er i liten grad påvirket av tiden skattekontoret har brukt på å behandle saken. Dette mener vi er et interessant funn. Etter hva vi forstår skal SSK prioritere saker der skattekontorene har brukt lang tid. Samtidig ser vi at dette ikke er tilfellet. Fra vårt ståsted kan en mulig forklaring være at saker med lang saksbehandlingstid på skattekontoret er mer komplekse, og derfor krever lengre tidsbruk både på skattekontoret og i SSK/ SKN.
- Vi finner flere andre faktorer som har betydning for hvor lang tid SSK/ SKN bruker på sakene. Enkle saker har en noe kortere saksbehandlingstid, og det er noen forskjeller mellom regionene. Saksbehandlingstiden øker noe dersom skattepliktig får helt eller delvis medhold. Saker som er behandlet i 2018 har også lengre saksbehandlingstid enn saker som er behandlet i tidligere år.

Intervjuer tyder på at SSK i all hovedsak har prioritert å behandle klagen i kronologisk rekkefølge. I visse perioder har SSK gjort unntak og prioritert å behandle enkle saker, herunder saker som etter 1. august 2018 skal overføres SSK. Figur 16 i kapittel 9.1.4 i vedlegget viser at de «Enkel-SKD» sakene har utgjort en stor andel av produksjonen i visse perioder i 2018.

5.4 Restanser

Det følgende er et kort sammendrag av statistikken presentert i kapittel 9.1.7 i vedlegget. Restanser oppstår når tilflyten av saker overstiger kapasiteten til å behandle saker. Restanser kan imidlertid også være overført fra andre organer. Både SSK/ SKN og den danske Skatteankestyrelsen har ved opprettelsen arvet gamle klagesaker som skulle vært behandlet av forgjengerne til SKN og Skatteankestyrelse.

¹⁸ En intern regel har vært at skattekontoret skal bruke 3 måneder på klagen, deretter bruker SSK 3 måneder, og SKN har 2 måneder på seg til å fatte vedtak.

For SSK/ SKN betyr det at saker der skattekontoret har skrevet redegjørelse etter juni 2016, er restansesaker SSK/ SKN har arvet fra sine forgjengere.

Når vi bruker begrepet restanse mener vi saker som ikke har et utfall. Begrepet brukes altså uavhengig av om saken er 1 dag gammel, eller 1 år gammel. Saksbehandlingstiden i restansene er beregnet per 28. desember 2018.

Blant restansene finner vi klager fra 2011 til og med 2018. Gjennomsnittlig liggetid for restansene blir 9,3 måneder. Cirka 40 % av restansene har vært i SSK/ SKN i 6 måneder eller mindre. Som nevnt i forrige underkapittel, skal SSK/ SKN ikke bruke mer enn 3+2 måneder på å behandle klagen. Denne analysen viser imidlertid at 60 % av restansene har brutt fristen. Herav har halvparten en saksbehandlingstid på over 12 måneder.

Når vi sammenlikner vedtak i 2018, hele saksporteføljen, og restansene, ser vi at de enkle sakene er sterkt underrepresentert blant restansene, og klager der skattepliktig er en privatperson er noe overrepresentert. Vi mener dette er et tydelig tegn på at SSK har foretatt prioriteringer i hvilke saker som skal behandles først, nemlig enkle saker og skatteklager fra selskaper. Dette henger trolig også sammen med at SSK i 2018 har hatt særskilt fokus på å øke produksjonen. At SSK har prioritert enkle saker gir riktignok utslag i økt produksjon, men det betyr også at vi finner en større andel ikke-enkle saker blant restansene. Dette blir tydelig når vi ser på andelen enkle saker. Mens den ifølge SSK skal ligge på omtrent 20 % for nye saker, finner vi at kun 12 % av restansene er enkle saker. Det betyr at det vil være mer ressurskrevende å ferdigbehandle restansene, enn nye saker.

5.5 Utfall i sakene i Skatteklagenemnda

Det følgende er et kort sammendrag av statistikken presentert i kapittel 9.1.8 i vedlegget.

Vi har analysert utfall i 5 434 saker basert på EIArk-uttrekk. Vi finner at 23 % av vedtakene har fått helt eller delvis medhold i SKN. Det betyr at 73 % av klagesakene ikke har fått medhold. Et fåtall saker er avvist eller trukket. Hvis vi ser nærmere på sakstyper og utfall, finner vi at klager får medhold både i enkle og ikke-enkle saker. Sammenholdt med informasjon fra intervjuer mener vi at denne fordelingen indikerer høy kvalitet og faglig uavhengig fra SSK og SKN. Hvorvidt andelen burde være høyere eller lavere, har vi ikke noe grunnlag for å mene noe om. Etter august 2018 er sammensetningen i saksporteføljen i SSK/ SKN en annen enn tidligere. Uten SKD-sakene kan det forventes at andelen saker med medhold i SKN vil øke noe. Vi forventer en moderat økning.

Tall fra SSK viser at det er en større andel saker som får fullt medhold i stor avdeling, samtidig som det er en klart lavere andel saker med ikke medhold i stor avdeling. På samme tid er det også en større andel dissenser i stor avdeling (cirka 17 %). Medholdprosenten i stor avdeling er vesentlig høyere (cirka 50 %) enn i alminnelig avdeling. Dette viser etter vår vurdering at det i disse sakene er en reell overprøving i det vi forventer å være vanskelige og tvilsomme saker.

I 2018 stemte nemnda i 96 % av tilfellene likt med innstillingen fra SSK. Dette mener vi viser at SSK har høy kvalitet i saksforberedelsen, og innstiller på en måte som er i tråd med nemndas forventninger.

Til sammenlikning estimerer SANST og den danske Landsskatteretten at innstillingen fra SANST følges i 90 % av tilfellene.

Analysen av klager avgjort på skattekontorene viser at skattepliktig i en god del av klagen får medhold. I halvparten av tilfellene omgjør skattekontorene saken til fullt medhold. I cirka 16 000 tilfeller i perioden 2016-2018 gir imidlertid kontoret ikke medhold. Halvparten av disse sakene bringes inn for SSK/ SKN. Vi antar at den andre halvparten er saker hvor skattepliktig aksepterer skattekravet. Etter vår vurdering indikerer skattekontorenes omgjøring at skattekontorene har en viktig rolle i skatteklagesystemet. Saksstatistikken viser at de fleste skatteklager blir løst og får et resultat på skattekontorene. Det er bare en liten brøkdel av det totale antallet skatteklager som går videre og blir behandlet i Skatteklagenemnda. Vi mener dette viser betydningen av god kompetanse på skattekontorene, samt at det viser betydningen av arbeidet med å vurdere om det er en klage, om den kan omgjøres og behovet for veiledning av skattyter og kontoret. Skattekontoret bør gjøre det de kan for å unngå at skattyter misforstår kontorets vurdering. Vi mener det kan være et ytterligere potensial i dialog og veiledning med skattepliktig for å unngå klart unødvendige klager.

5.6 Produktivitet med dagens ressurser, og ressursbehov knyttet til nedbygging av restanser

Vi har gjort noen enkle, lineære beregninger av SSK sin kapasitet til å behandle saker innenfor dagens ressursramme. Det er to forhold som særlig påvirker SSK sin kapasitet med dagens rammer: hvor stor andel av sakene som er enkle saker, og hvor høy produktiviteten i SSK er. For å synliggjøre betydningen av sakens kompleksitet og SSKs produktivitet har vi laget flere scenarier for henholdsvis høy/lav andel enkle saker, og for videreføring av dagens produktivitet og økt produktivitet fremover.

Vi gjør oppmerksom på at forutsetningene for beregningene har stor betydning for utfallet. Vi har forsøkt å kvalitetssikre de fleste forutsetningene, og å tydeliggjøre hva vi legger til grunn i beregningene.

SSK og SKD sine anslag er at det vil komme mellom 1 500 og 1700 saker i løpet av 2019. Selv når vi korrigerer for sykefravær blant fast ansatte i SSK og blant midlertidig ansatte og omdisponerte, finner vi at SSK har tilstrekkelig kapasitet til å behandle samtlige innkomne saker. Det er også en overskuddskapasitet til å behandle restansesaker. Produktiviteten og andelen enkle saker har imidlertid stor betydning for evnen til å redusere restansene, sammen med tilsiget av nye saker.

- Med høy produktivitet og en høyere andel enkle saker og et tilsig på 1 500 nye saker per år vil SSK kunne ferdigbehandle samtlige restanser i løpet av to år.
- Med en videreføring av dagens produktivitet og en lavere andel enkle saker, så vel som 1 700 nye saker per år, vil det imidlertid ta betydelig lengre tid å ferdigstille restansene.

Tekstboksen nedenfor gjengir hva vi anser å være det mest sannsynlige utfallet.

Figur 5: Tekstboks om forventet produktivitet og ressursbehov

Produksjon og ressursbehov

SSK har 33 saksbehandlerårsverk, medregnet både fast ansatte og omdisponerte. Sykefraværet ligger på cirka 3 %, noe som gir 32 effektive årsverk. Etter våre beregninger vil SSK med dagens ressurser kunne behandle 1748 innkomne saker i 2019. I tillegg kommer 16 særlig krevende saker som SSK bruker 4 dedikerte saksbehandler-årsverk på. SSK har også 2 saksbehandler-årsverk som brukes til kvalitetssikring. Dette påvirker imidlertid ikke produksjonen i beregningene våre.

Med dagens ressursramme vil SSK trolig ikke bygge opp flere restanser, men vil heller ikke evne å redusere restansene i betydelig grad. Dette er særlig relevant, fordi det er flere ressurskrevende saker blant restansene, sammenliknet med sammensetningen i produksjonen 2018 og forventningene for 2019. For å ta unna de 2 608 restansesakene i løpet av ett år måtte SSK tilføres cirka 30 årsverk.

Cirka 60 av restansesakene er ifølge SSK særlig krevende saker. SSK oppgir at ett saksbehandler-årsverk klarer å produsere 4 slike saker i løpet av ett år. For 2019 har SSK allerede fått inn 5 særlig store saker. SSK har trolig behov for ytterligere saksbehandler-årsverk for å håndtere de særlig store sakene.

5.6.1 Produksjon innenfor dagens budsjettmessige rammer

Denne gjennomgangen skal tydeliggjøre i større detalj forventet produksjon i SSK innenfor dagens ressursmessige rammer. Som vi har pekt på ovenfor er det særlig to forhold som spiller inn i denne sammenhengen: sammensetning av sakene og produktivitet.

For 2019 forventer SSK at det vil komme inn 1 600 nye saker. SKD har uttrykt at de forventer 1 500 nye klagesaker til SSK/ SKN. I tillegg til det har SSK/ SKN 2 608 restansesaker¹⁹. Sammensetningen av sakene, så vel som produktiviteten i SSK har konsekvenser for hvor stor andel av de innkomne sakene og restanse-sakene SSK/ SKN kan ta unna i løpet av året.

Sammensetning i saksbeholdningen

Det finnes flere estimater for hvordan saksbeholdningen vil være fremover. I det følgende tegner vi opp to scenarier, basert på SSK sitt estimat og vårt eget.

SSK har tidligere anslått at 20 % av sakene kan regnes å være enkle saker som vil være lite tid- og ressurskrevende å forberede, mens 80 % av sakene vil være mer tidkrevende. Våre egne analyser, basert på SSK sin logikk tegner et nyansert bilde av dette. Figur 16 i vedlegget viser hvordan sammensetningen i innkomne saker til SSK har vært. Medregnet sakene som er merket med «Enkel - SKD», har 37 % av sakene til SSK/ SKN vært enkle saker. SSK/ SKN skal imidlertid ikke behandle denne typen saker fremover. Hvis vi holder disse sakene utenfor, finner vi at cirka 9 % av sakene til SSK/ SKN kan regnes å være enkle saker.

Denne tilnærmingen gjør imidlertid at vi underestimerer andelen enkle saker. Hvis vi legger til grunn at samtlige saker med visse klagekoder er enkle saker som krever lite tid å behandle, vil tilnærmet 40 % av sakene være enkle saker. Denne antakelsen er ikke sannsynlig, og medfører en grov overestimerting av sammensetningen. Som et tankeeksperiment kan vi likevel anta at andelen enkle saker er

¹⁹ Sakene regnes som restanse per 28. desember 2018

større enn SSK har anslått. Dette scenariet bør imidlertid ikke gjenspeile den grove overestimeringen vi tidligere har gjort, men snarere finne et sted imellom.

I beregningen av produksjonen fremover tar vi derfor utgangspunkt i to ulike scenarier:

- SSK-scenariet som tilsier at 20 % er enkle saker og 80 % av sakene er ikke-enkle saker.
- Tankeeksperimentet hvor vi antar at 30 % av sakene fremover vil være enkle saker, og 70 % av sakene vil være ikke-enkle saker.

I tillegg til de innkommende klagene har SSK også en rekke ubehandlede saker. Basert på klagekoder i sakene anslår vi at 11,5 % av de 2 608 restanse-sakene er enkle saker.

Scenarier for produktivitet

Vi skisserer i det følgende to scenarier for produktivitet i SSK; ett basert på SSK sitt anslag og ett scenario for økt produktivitet. I beregningen legger vi til grunn at en måned har 21 virkedager. Ressursdata fra SSK viser at de regner med at ett saksbehandler-årsverk tilsvarer 10 måneder, altså 210 virkedager. Produktiviteten blant saksbehandlerne varierer sterkt (se kapittel 9.1.6). Vi opererer derfor med anslag for gjennomsnittlig produksjon per saksbehandlerårsverk.

SSK har estimert at en saksbehandler bruker inntil 2 dager på en enkel sak, og at en ikke-enkel sak tar saksbehandleren 5 dager. Forutsatt at en saksbehandler spesialiserer seg på enten enkle eller ikke-enkle saker, vil saksbehandlere da i løpet av én måned kunne produsere 10 enkle saker, eller 4 ikke-enkle saker. Det gir 105 enkle, eller 42 ikke-enkle saker per årsverk.

I denne gjennomgangen foreslår vi en rekke tiltak for økt effektivt i saksbehandlingen i SSK. Vi kan anta at tiltakene – når de er ferdig implementert – kan bidra til å øke produktiviteten i saksbehandlingen. Vi har ikke estimert den konkrete produktivetsgevinsten som følger av tiltakene, men som et tankeeksperiment kan vi anta at tiden det tar å behandle en enkel sak reduseres til én dag, og at en ikke-enkel sak vil ta 4 dager. En saksbehandler vil da i løpet av en måned kunne produsere 21 enkle saker, eller 5 ikke-enkle saker. På årsbasis gir dette 210 enkle saker eller 52 ikke-enkle saker.

Vi legger da til grunn følgende scenarier for produktiviteten til ett saksbehandler-årsverk:

- Dagens produktivitet: ett saksbehandler-årsverk produserer enten 105 enkle eller 42 ikke-enkle saker.
- Økt produktivitet: ett saksbehandler-årsverk produserer enten 210 enkle eller 52 ikke-enkle saker.

Forventet produksjon med dagens ressurser

For 2019 har SSK budsjettet med 39 årsverk til saksbehandling. Dette inkluderer fast ansatte saksbehandlere, midlertidig ansatte og omdisponerte. Det er imidlertid satt av ressurser til sakehandling til

særlig krevende saker (4 årsverk), og 2 årsverk til kvalitetssikring. Fratrasket dette, får vi 33 saksbehandler-årsverk. Beregningene tar imidlertid høyde for sykefravær blant fast ansatte, omdisponerte og midlertidig ansatte. Reduksjonen tilsvarer 3 % av produktiviteten. Det betyr at SSK i realiteten har 32 saksbehandler-årsverk til disposisjon for å behandle enkle og ikke-enkle innkomne saker og restanser.

Vi har definert ulike scenarier for produktivitet (dagens produktivitet og økt produktivitet), og forholdet mellom enkle- og ikke-enkle saker (20/ 80 og 30/ 70). Tabellen nedenfor viser forventet produktivitet for SSK med dagens ressurser, i de ulike scenariene. Vi holder her produksjonen av de særlig store sakene konstant, det vil si på 16 saker i året.

Tabell 2: Forventet produktivitet i SSK for 32 årsverk +4 saksbehandlere til særlig store saker

	Dagens produktivitet	Økt produktivitet
SSK-anslag 20 % enkle saker og 80 % ikke-enkle saker, og 16 særlig store saker	1 764 saker	2 692 saker
Tankeeksperiment 30 % enkle saker, 70 % ikke-enkle saker, og 16 særlig store saker	1 965 saker	3 198 saker
Kilde: Oxford Research AS		

SSK anslår at 80 % er ikke-enkle saker og at 20 % er enkle saker. Med dagens produktivitet blir regnestykket for ett saksbehandler-årsverk:

$$(42 \text{ ikke-enkle saker} * 80 \%) + (105 \text{ enkle saker} * 20 \%) = 55 \text{ saker per år}$$

For 32 saksbehandler-årsverk blir produksjonen 1 748 saker. I tillegg kommer det 4 saksbehandler-årsverk som hvert produserer 4 særlig store saker per år. Total saksproduksjon blir da 1 764 saker.

Hvis vi antar at SSK øker sin produktivitet og at andelen enkle saker er høyere enn antatt blir regnestykket for ett saksbehandler-årsverk:

$$(52 \text{ ikke-enkle saker} * 70 \%) + (210 \text{ enkle saker} * 30 \%) = 84 \text{ saker per år}$$

For 32 saksbehandler-årsverk blir produksjonen 2 676 saker. Medregnet ressursene brukt på de særlig store sakene, blir produksjonen da 2 692 saker.

Som tidligere nevnt, er det forventet 1 500 - 1 700 nye saker i løpet av 2019. Som beregningene over viser, vil SSK kunne behandle samtlige innkomne saker i løpet av året, og samtidig har noe kapasitet til å behandle restansene.

Forutsatt dagens produktivitet, vil SSK ha kapasitet til å behandle 164 restanser:

$$1\,764 \text{ saker} - 1\,600 \text{ innkomne saker} = 164 \text{ saker}$$

Med dagens produktivitet, dagens sammensetning av enkle og ikke-enkle saker, og en forutsetning om et høyt antall innkomne klager, vil det ta 16 år å redusere samtlige restanser.

Hvis vi forutsetter en økt produktivitet og en høyere andel enkle saker, og det samtidig kommer inn 1 500 saker i året, vil SSK ha kapasitet til å behandle inntil 1 604 restanser i tillegg til de innkomne sakene. Her må det imidlertid anmerkes at det er en lavere andel enkle saker blant restansene enn dette regnestykket forutsetter. Kapasiteten til å behandle restanser er dermed noe lavere enn utregningen under viser.

$$3\,198 \text{ saker} - 1\,600 \text{ innkomne saker} = 1\,598 \text{ saker}$$

Under et scenario med høy produktivitet, færre innkomne saker, og en høyere andel enkle saker, vil dagens restansesituasjon være løst i løpet av to år, med dagens ressurser.

Forventet produksjon med økt ressursramme

SKD har i intervjuer tilkjennegitt at det er mulig å overføre flere ressurser til SSK, med betingelsen at SSK øker sin produktivitet. Vi kan anta at SSK får tilført henholdsvis 10 og 20 nye årsverk. Under går vi gjennom hvilke estimer for produksjonen i SSK dette gir.

32 årsverk (dagens situasjon) vil kunne produsere:

- 1 764 saker med dagens produktivitet og sammensetning med få enkle saker, og 3 198 saker med økt produktivitet og en noe høyere andel enkle saker.
- Det gir en kapasitet til å behandle mellom 164 og 1 598 restanser i tillegg til de innkomne sakene, i løpet av ett år, med unntak av de særlig store sakene.

42 årsverk (10 ekstra årsverk) vil kunne produsere:

- 2 310 saker med dagens produktivitet og sammensetning med få enkle saker, og 4 192 saker med økt produktivitet og en noe høyere andel enkle saker.
- Det gir en kapasitet til å behandle mellom 710 og 2 592 restanser i tillegg til de innkomne sakene, i løpet av ett år. Sistnevnte betyr at nesten samtlige restansesaker kan behandles i løpet av ett år, med unntak av de særlig store sakene.

52 årsverk (20 ekstra årsverk) vil kunne produsere:

- 2 856 saker med dagens produktivitet og sammensetning med få enkle saker, og 5 186 saker med økt produktivitet og en noe høyere andel enkle saker.
- Det gir en kapasitet til å behandle mellom 1 156 og samtlige restanser i tillegg til de innkomne sakene, i løpet av ett år. Det er eventuelt et unntak, og det er de særlig store sakene.

5.6.2 Ressursbehov for særlig store og prinsipielle saker

Det er noen saker som er særlig komplekse som vi her kaller store saker, og som krever omfattende saksbehandling. Vi har ikke grunnlag for å gjøre selvstendige vurderinger. Derfor legger vi til grunn SSK sine egne estimer. SSK har 4 årsverk som jobber med store, prinsipielle saker. Det er et produksjonskrav tilsvarende 4 saker per år per årsverk (totalt 16 saker). SSK påpeker imidlertid at antall innkomne store saker er cirka 50-60 per år. SSK opplyser at det er identifisert 55 særlig store saker blant restansene, og at det innen mars 2019 allerede har kommet inn 5 nye særlig store saker.

6. En analyse av organisering og saksbehandling

Dette kapitlet er en analyse av SSK og saksbehandlingsprosesser i SSK. Vi ser også hen til hele klageprosessen som helhet. Vi innleder kapitlet med et sammendrag. Kapitlet er bygd opp rundt det analytiske rammeverket for organisasjonsanalysen.

Effektiviteten og måloppnåelsen i enhver organisasjon bygger på samspillet mellom en rekke faktorer. I tilbudet til Finansdepartementet viste vi til Agenda Kaupangs helhetlige perspektiv på hvordan organisasjoner fungerer i stadig mer digitaliserte omgivelser.

Figur 6: Analytisk rammeverk for organisasjonsanalysen

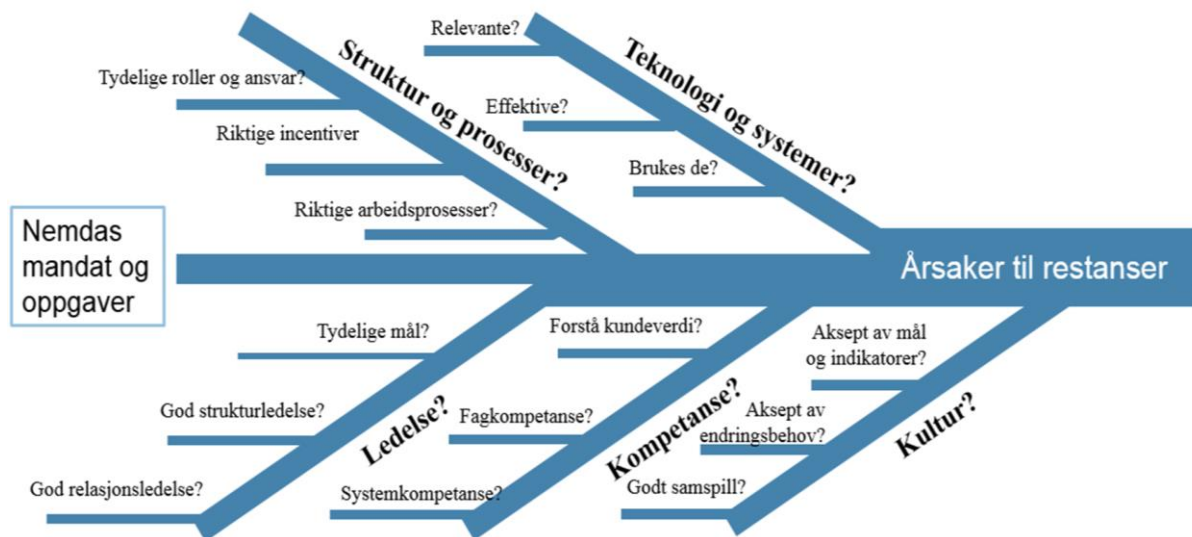


Kilde: Agenda Kaupang

Mens det tidligere var vanlig å fremstille en organisasjon som en veldefinert «boks» med et klart skille mellom egen virksomhet og eksterne interessenter, har digitalisering og nye samhandlingsmønstre gjort skillet mellom egen virksomhet, brukere, samarbeidspartnere og andre interessenter stadig mer flytende. I gjennomgangen av Skatteklagenemnda har nettopp samhandlingen med skattekontorene og prosesser, rutiner og ansvarsforhold vært viktige elementer i gjennomgangen, sammen med tradisjonelle innsatsfaktorer som kompetanse, ledelse, intern organisering, samhandling og kultur.

Fiskebeinsdiagrammet under illustrerer at samtlige elementer i organisasjonsmodellen over kan bidra til utviklingen av restansene i dagens skatteklageprosess. I avsnittene under drøfter vi de ulike «rotårsakene» til flaskehals og restansesituasjonen.

Figur 7: Fiskebeinsdiagrammet



Kilde: Agenda Kaupang

6.1 Sammendrag og vurdering

Skatteklageprosessen fungerer på måter som utløser dobbeltarbeid, gir lang saksbehandlingstid, bygger restanser og fører til u hensiktsmessig samhandling. Det er bred enighet om at denne situasjonen må løses raskt, men det er uenighet mellom nemnd og sekretariat på den ene siden og SKD på den andre siden og hva som bør gjøres. Årsaken til uenigheten går helt tilbake til opprettelsen av nemnda og forståelsen av nemndas mandat (forarbeidende). Det er også ulike syn på årsakene til lav produktivitet, lang saksbehandlingstid og at restansene ikke bygges ned raskere.

Nemndsleder og leder av sekretariatet fremholder at sekretariatet fra starten av har vært underdimensjonert med tanke på å kunne foreta en uavhengig vurdering av skatteklagen, og at det er hovedgrunnen til den lange saksbehandlingstiden. SKD vektlegger at sekretariatet i for liten grad bygger på redegjørelsene fra skattekontorene, og er urolige for at nemndsleder og leder av sekretariatet ikke balanserer hensynene til uavhengig saksbehandling og effektiv forvaltning på en god måte.

Vår vurdering er at det finnes forbedringspunkter på flere områder i hele skatteklageprosessen, det vil si både i skattekontorenes arbeid, og i sekretariatets saksforberedelse for nemnda. I begrenset grad finnes det også effektiviseringspotensial i selve nemnda

Utfordringer med to styringslinjer må løses

Det er etablert et system som gir SKK to styringslinjer – en faglig og en administrativ. Det er ikke etablert retningslinjer eller rutiner som sikrer avstemming av nemndas krav til sekretariatet og direktoratets budsjett- og produksjonskrav til sekretariatet.

Innen det styringsmessig blir bedre sammenheng mellom kvalitetskrav, produksjonskrav og budsjettering, må man være forberedt på at liknende gap mellom produksjonskrav og leveranser igjen vil kunne oppstå.

Nemdsleder og leder av sekretariatet fremholder at sekretariatet fra starten av har vært underdimensjonert i forhold til antallet klagesaker og kravet om en uavhengig vurdering av klagen. De hevder at det er underdimensjoneringen som er hovedgrunnen til den lange saksbehandlingstiden. SKD vektlegger at sekretariatet i for liten grad bygger på redegjørelsene fra skattekontorene, og er urolige for at nemdsleder og leder av sekretariatet ikke balanserer hensynene til uavhengig saksbehandling og effektiv forvaltning på en god måte.

Klagesaksprosessen må sees i sammenheng

Skatteklageprosessen må sees i sammenheng – fra skattekontorets klagesaksbehandling og vedtak, til Skatteklagenemndas behandling og vedtak basert på SSKs innstilling.

Dialogen mellom SKD, Skatteetaten og Sekretariatet for Skatteklagenemnda ar gitt forbedringer både i sekretariatets prosesser og i skattekontorenes retningslinjer og veiledere. Det synes fremdeles å være rom for forbedring i hva skattekontorene dokumenterer for Sekretariatet for Skatteklagenemnda, spesielt knyttet til skattekontorets redegjørelse. Det kan være rom for å spare ressurser og tid i dette leddet dersom dagens redegjørelser erstattes av presise og godt dokumenterte endringsvedtak fra skattekontorene.

Vi ser eksempler på mange forsøk fra direktoratets side på å etablere en felles skatteklageprosess, senest i retningslinjene til skattekontorene for behandling og oversendelse av klager til klageinstansen. Vi ser også eksempler på forsøk på å yte konstruktiv bistand til å analysere restanseproblematikken i sekretariatet, samt forsøk på å utarbeide nye saksbehandlingsrutiner i sekretariatet tilpasset ulike kategorier prosjekter (jf. KF- prosjektet).

Som en følge av KF-prosjektet og internt effektiviseringsarbeid i SSK gjenbraker SSK nå mer av tekstene fra skattekontorenes redegjørelser, men mener at dette betyr mindre tidsmessig enn det nødvendige arbeidet med selve gjennomgåelsen og etterprøvingen.

Nemndas uavhengige rolle og faglige ansvar for mandat og rettsikkerhet er et gjennomgangstema i samtale med nemdsleder, samt ledelse og saksbehandlere i sekretariatet. Nemndas og sekretariatets ledere er begge «faglig uenige» i SKDs premiss om at enkelte saker kan videresendes til nemnda uten at sekretariatets vurdering eksplisitt dokumenteres i sekretariatets innstilling. Nemdsleder er opptatt av at SSKs vurdering av klagepunktene mot skattekontoret vedtak skal framgå.

Det er behov for en tydeligere avklaring av hvilke oppgaver som ligger i henholdsvis skattekontor og i sekretariatet når det gjelder arbeidet med redegjørelser til nemnda og hva innhold og form skal være på dokumentasjonen som oversendes sekretariatet.

Det bør etableres omforente prinsipper for saksbehandling i hele skatteklageprosessen for å redusere dobbeltarbeid. Teknologi og systemer kan utnyttes bedre både ved overføring av saker fra skattekontorene til Skatteklagenemnda/ sekretariatet. Det er muligens også rom for videre utvikling av ELArk som saksbehandlingssystemene. Disse prosessene er det SKD som styrer da ELArk er saksbehandlingssystem for hele skatteetaten.

Rettsikkerhet og rask saksbehandling

Den skattepliktiges rettsikkerhet skal ivaretas ved en uavhengig ny vurdering. Men ved at viktige saker venter lenge i kø oppstår det en annen utfordring.

Vår vurdering er at sekretariatet i enda større grad bør kunne balansere hensynet til faglig kvalitet mot hensynet til effektiv forvaltning ved å differensiere saker og effektivisere saksbehandlingen ytterligere.

Etablering av tidsregistrering per klagesak og en bedre kategorisering og merking av klagesakene i systemene vil gi et faktabasert grunnlag for å estimere ressursbehov og effektiviseringspotensial.

Vi ser potensiale for effektivisering i flere deler av sekretariatets prosesser. Arbeidet med utvikling av nye rutiner og maler kan kreve ytterligere ressurser i en overgangsperiode.

Nemndsleder og sekretariatsleder må ta ansvar for å avstemme grundighet i saksbehandlingen mot produksjonskrav

Vår gjennomgang bekrefter at ordningen med Skatteklagenemnda fungerer godt.

SKD har reist problemstillinger knyttet til ressursbruken i stor avdeling. Nemndsleder presiserer at det går et skille fra før og etter lovendringen 1. august 2018. Før lovendringen har saker i stor avdeling bestått i 50 % dissenssaker og 50 % direkte oppmeldte saker. En stor andel av dissenssakene har vært såkalte «produksjonssaker» som nå er borte. Det er sannsynlig at færre dissenssaker vil gå i stor avdeling fremover. Antall saker som føres for stor avdeling utgjør nå en meget liten del av det totale antall saker.

Nemndsleder og sekretariatsleder har begge ansvar for å synliggjøre at ressurstilgangen til sekretariatet har betydning for hvor grundig nemnda og sekretariatet kan jobbe.

Skatteklagenemnda er i dag ingen flaskehals, men kan bli det

Nemnda er i dag ingen flaskehals i kjeden, men det kan nemnda bli det dersom de mottar vesentlig flere saker fra sekretariatet raskere enn i dag. På sikt kan det ligge et lite effektiviseringspotensial også i arbeidet i nemnda. Mer effektivisering – for eksempel ved at dissens i mindre saker ikke løftes til behandling i stor avdeling, men avklares ved at dissensen blir stående – vil kreve endringer i forskrift.

Behov for samstemt ledelse med økt vekt på produksjonsledelse

Sekretariatsleder får motstridende styringssignaler fra SKD og nemndsleder, som har ulike synspunkter på produksjonsmål, status og retning. For å lykkes med videre endringsarbeid i sekretariatet, er en samstemt ledelse, som leder etter elementer fra både oppgaveorientert, relasjonsorientert og endringsorienterte ledelsesprinsipper, en suksessfaktor. Lederne må holde fokus og tempo på utviklingen, og kommunisere tydelig og samstemt sine prioriteringer. Når sekretariatet går over fra etableringsfasen til en mer ordinær driftsfase, vil det bli ytterligere behov for oppgaveorientert produksjonsledelse.

Vi oppfatter at den skattefaglige kompetansen i sekretariatet er meget god. Det er uklart om oppfattede svakheter i produksjonsledelse, endringsledelse og relasjonsledelse (se avsnittet «Ledelse») skyldes manglende tid, aksept for endrings- og utviklingsbehov eller kompetanse. Det synes likevel behov for å styrke sekretariatets samlede kompetanse innen disse områdene. Når sekretariatet nå går inn i ordinær driftsfase må man være sikker på at sekretariatet har tilstrekkelig kompetanse og kapasitet innen oppgaveorientert produksjonsledelse.

Kulturforskjeller mellom Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda gjør god dialog vanskelig og tar tid å endre

Ulike kulturer i SKD og Skatteklagenemnda gjør styringsdialogen tyngre. Det kan se ut som de uenigheter som har vært med SKD har bidratt til å forsterke kulturen i SSK. Kultur kan endres gjennom sterk, tydelig og omforent ledelse, rekruttering og langsiktig organisasjonsutvikling. Men det tar tid å etablere en kultur, og siden opprettelsen av skatteklagenemnda har det etablert seg en kultur der som kan være utfordrende å endre.

6.2 Nemndas og sekretariatets mandat og oppgaver

Kapittel 3 i denne rapporten gir et overblikk over bakgrunnen for opprettelsen av Skatteklagenemnda og sekretariatet for nemnda. Vi vil i det følgende kort gjenta noen sentrale poeng.

- Sekretariatet ble administrativt lagt under Skattedirektoratet, men for å sikre at nemndas reelle uavhengighet ikke skal kunne trekkes i tvil, ble det lovfestet at departementet og Skatteetaten ikke skal kunne instruere sekretariatet i faglige spørsmål.
- Finansdepartementet og Skattedirektoratet antok at dokumentasjonen fra Skatteetatens klagebehandling i første instans i stor grad opplyste klagen, før sakene ble lagt frem for nemndsbehandling.
- Forarbeidene anerkjenner at det potensielt kan være motstrid mellom ambisjoner om en grundig forberedelse av saken, og en effektiv produksjon. Departementet så for seg differensiert saksbehandling i sekretariatet, der det i enkle saker kunne være tilstrekkelig med en gjennomlesning for sekretariatet for å finne ut «at saken er godt nok forberedt til å behandles i nemnda». I andre saker så departementet for seg at det vil være behov for at sekretariatet foretar en grundigere vurdering og kvalitetssikring av saken.
- Videre var det et tema at det kom til å være mange relativt enkle saker, og noen saker som reiser vanskelige faktiske eller rettslige spørsmål.

- Skattekontoret skulle ha en rolle i klagesaksbehandlingen, også dersom de kommer til at det påklagede vedtaket ikke skal omgjøres.

I samtaler med sekretariatet og nemndsleder tegnes det et bilde av virkeligheten som står i kontrast til bildet av utfordringene i skatteklageprosessen sett fra Skattedirektoratets side. Ved gjennomgang av dokumentmaterialet finner vi mange eksempler på grunnleggende uenigheter knyttet til nødvendig grad av ny saksutredning, syn på saksbehandlingstid, syn på hvordan arbeidet bør organiseres og effektiviseres, samt ulikt syn på ledelse, kultur og styring.

Nemnda er faglig uavhengig. Det betyr nettopp at det er nemndsleder som skal definere faglige krav til sekretariatets saksforberedende arbeid. Vi tolker intervjufunnene slik at det har vært en omforent dialog mellom nemndsleder og sekretariatet om faglige krav til innstillingene. Overordnet oppfatter vi at kravet til selvstendig vurdering er vektlagt. Det skal fremgå av saksbehandlingen at sekretariat og nemnd har gått ned i problemstillingene på selvstendig grunnlag. Direktoratet synes fremdeles å forvente at sekretariatet må kunne forberede sakene basert på redegjørelsene fra skattekontorene.

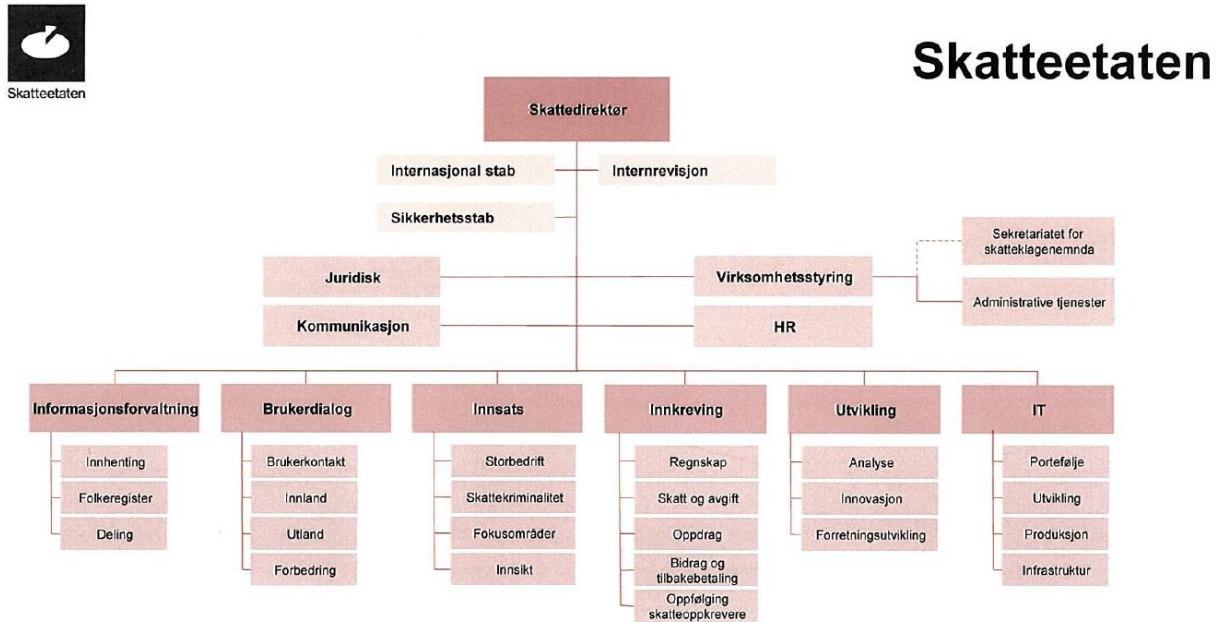
Vurdering

Det er ulike tolkninger av Skatteklagenemndas og sekretariatets samfunnsoppdrag. Sentrale nøkkelpersoner i henholdsvis Skatteklagenemnda/ sekretariatet og Skattedirektoratet har, slik vi ser det, så diametralt ulik tolkning av forarbeidene og forutsetningene ved etableringen av Skatteklagenemnda, at det er behov for at en prosess for å etablere mer omforente rammer og prinsipper. Den nåværende samhandlingen er ressurskrevende

6.3 Struktur, forankring og organisering

SSK er et ledd i Skattedirektoratet, og er administrativt, men ikke faglig styrt av SKD. Organisasjonskartet nedenfor viser hvor sekretariatet er plassert i Skatteetaten. Til og med 2018 rapporterte SSK til Regionavdelingen i SKD som hadde det direkte ansvaret for virksomheten i de lokale skattekontorene. Fra og med 2019 har etaten ny struktur (Nye Skatt), og sekretariatet rapporterer nå til stabsfunksjonen Virksomhetsstyring.

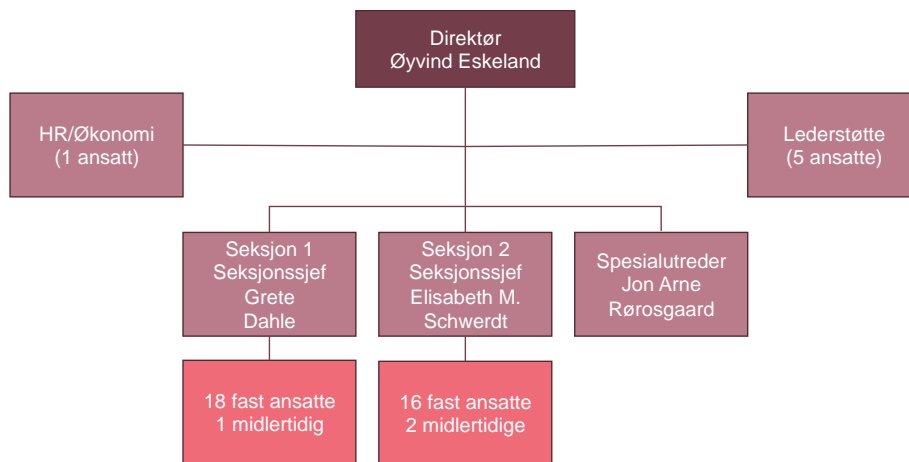
Figur 8: Organisasjonskartet for Skatteetaten



Kilde: Skatteetaten

Sekretariatet har per januar 2019 til sammen 34 fast ansatte saksbehandlere og 3 midlertidige ansatte saksbehandlere fordelt på to seksjoner, som vist i figuren under. I tillegg har sekretariatet 3 ledere, 5 i lederstøtte og 1 spesialutreder. Kapasiteten i SSK er også nærmere gjengitt i kapittel 9.1.2.

Figur 9: Organisasjonskartet for SSK



Kilde: Agenda Kaupang | SSK

Seksjonslederne har personalansvar, men er også kvalitetssikrere i mer krevende saker. Begge seksjonene behandler alle type saker. Saker fordeles av seksjonslederne til medarbeiderne basert på deres

erfaring og kompetanse. Medarbeiderne er grovt kategorisert i tre faggrupper: Skatt (22 ansatte), Skatt/avgift (7 ansatte) og Avgift (5 ansatte).

Sekretariatet fikk i 2018 tilført 20 omdisponerte ressurser fra skattekontorene (tilsvarende 14,8 årsverk) for å bygge ned restansene. Disse arbeider med de eldste sakene. De omdisponerte har til og med 2018 sittet fysisk plassert på sine respektive lokasjoner. Personalansvaret er ikke overført SSK. Innen alle fagområder er det dedikerte saksbehandlere som følger opp de omdisponerte tilleggsressursene som kvalitetssikrere. Fra 1. januar 2019 er antallet omdisponerte nede i 9.

Det er etablert 18 arbeidsgrupper for ulike arbeidsfelt. Hensikten er spesialisering, likebehandling og standardisering – og å sikre at saksbehandlerne har noen å drøfte vanskelige saker med.

Hver saksbehandler kan ha en liste på utestående saker på 50-100 til behandling.

SKD stiller produksjonskrav til SSK, og direktoratet fastsetter budsjettet for nemnd og sekretariat. Direktoratet har bedt sekretariatet tilpasse saksbehandlingen til gitte ressurser og produksjonskrav.

Skatteklagenemndas leder skal sikre en uavhengig klagesaksbehandling utenfor ordinær skatteforvaltning. Nemnda er faglig overordnet sekretariatet, og stiller faglige krav til sekretariatet, herunder at innstillinger til nemnda skal underbygges med redegjørelser som dokumenterer selvstendige vurderinger i sekretariatet.

Sekretariatsleder har i dialog med SKD bedt om ytterligere faste ressurser for å få unna restansene.

Vurdering

Vi vurderer at struktur og dialog for administrativ styring av målkrav er en utfordring. Mens det er en administrativ styringsdialog mellom direktorat og sekretariat, som gjennom fjoråret ble fulgt opp gjennom svært tett rapportering, er det ingen formell dialog eller rutine som sikrer avstemming av nemndas *faglige* krav til sekretariatet, og direktoratets *produksjonskrav* til sekretariatet.

Det er etablert et system som gir sekretariatet to styringslinjer, en faglig og en administrativ. Det er ikke etablert retningslinjer eller rutiner som sikrer avstemming av nemndas krav til sekretariatet og direktoratets budsjett- og produksjonskrav til sekretariatet. Så lenge det ikke er sammenheng mellom kvalitets- og produksjonskrav, og ikke er tilsvarende budsjettering, må man være forberedt på at liknende gap mellom produksjonskrav og leveranser igjen vil oppstå.

6.4 Prosesser og flaskehals

I det følgende presenterer vi flaskehalsene vi har identifisert, både i hele saksbehandlingsskjeden, internt i SSK, mellom SSK og nemnda, og i Skatteklagenemnda.

6.4.1 Flaskehalsen i hele saksbehandlingsskjeden

Ser vi skatteklageprosessen fra skattepliktiges perspektiv, er dette en sammenhengende prosess som starter på skattekontoret. I henhold til interne retningslinjer skal skattekontoret behandle klagen innen 3 måneder, men ofte tar saksbehandlingen mer tid²⁰. Saksbehandlingstiden er også lengre for klagen som sendes videre til SSK/ SKN, sammenliknet med skattekontorenes behandling av klager som ikke skal til SSK/ SKN (se også kapittel 9.1.5).

SSK skal forberede saken for Skatteklagenemnda innen 3 måneder. Skatteklagenemnda har så 2 måneder til å behandle saken. SSK sine egne beregninger viser at saker ofte tar lengre tid å forberede, og når vi måler total saksbehandlingstid fra skattekontoret sender redegjørelsen til nemnda fatter vedtak, finner vi at denne prosessen i snitt tar 7,6 måneder (se også kapittel 9.1.5).

Etter at restanseproblematikken i sekretariatet for alvor ble satt på dagsorden, har fokuset fra direktoratets side i all hovedsak ligget på sekretariatets arbeidsmåter, ledelse og styring. I våre samtaler med direktoratet blir det pekt på at saker i Skatteklagenemnda også har avdekket behov for å se på arbeidsmåter og kompetanse i skattekontorene. SKD har i flere runder jobbet med forbedring av redegjørelsene fra skattekontorene. Det ble ved årsskiftet igangsatt et prosjekt for å analysere muligheter til å redusere omfanget av klager.

6.4.2 Flaskehalsen i skattekontorene

Gjennom intervjuer er vi blitt oppmerksomme på at Skatteetaten har etablert kvalitetssikring på regionalt nivå av redegjørelsene som sendes over til Skatteklagenemnda.

Skatteklagenemnda og sekretariatet mener skattekontorene bruker for mye tid på å utarbeide redegjørelser som sekretariatet i begrenset grad benytter i sin videre saksbehandling. Sekretariatet og nemnda vil heller ha presise og kortfattede gjengivelser av skattyters klage, grunnlaget for skattekontorenes innstillinger og skattyters anførsler. Nemndas leder framholder at det er innstillingen fra sekretariatet som er utgangspunktet/ grunnlaget for nemndas arbeid med saken

Vurdering

Dialogen mellom Skatteetaten og Skatteklagenemnda/ sekretariatet har medført endringer i skattekontorenes retningslinjer og veiledere. Det er fremdeles rom for forbedring i hva skattekontorene dokumenterer for skatteklagenemnda, spesielt knyttet til skattekontorets redegjørelse. Det kan være rom for å spare ressurser og tid i dette leddet dersom dagens redegjørelser erstattes av presise og godt dokumenterte endringsvedtak fra skattekontorene.

Vi ser at Skatteetaten har grepet fatt i tilbakemeldinger fra Skatteklagenemnda/ sekretariatet og utarbeidet nye maler og retningslinjer for å heve kvaliteten på redegjørelsene. Det gjenstår likevel arbeid for dette er implementert i alle skattekontorer.

²⁰ 40 % av restanser over 12 måneder ved siste årsskifte har ligger 12 måneder eller mer i et skattekontor.

Mulige tiltak

Vi mener følgende bør vurderes:

- Tiltak for å redusere det totale antall klager gjennom å se på brukergrensesnitt og de første leddene i klageprosessen bør prioriteres
- Avvise klager som ikke oppfyller vilkårene i sktflv. § 13-5 (jf at også klageinstansen kan gjøre dette, § 13-7, 1. ledd).
- Skattekontorene bør gå i dialog med skattyter for å forklare saken
- Arbeidsdelingen mellom skattekontorene og sekretariatet bør gjennomgås for å redusere mengden av dobbeltarbeid
- Skattekontorene må utarbeide så korrekte og hensiktsmessige dokumentlister som mulig

6.4.3 Flaskehalsen mellom skattekontorene og sekretariatet

Det legges mye arbeid fra skattekontorenes side i å utarbeide grundige redegjørelser før saken oversendes til sekretariatet. Det er i etterkant av KF-prosjektet utarbeidet en grundig veileder for hvordan redegjørelsene skal utarbeides.

Sekretariatet beskriver at det er noe ujevn kvalitet i saker fra skattekontorene. En utfordring i enkelte saker er at det kan være mangler i dokumentasjon og at det hender saker oversendes fra skattekontor som ikke burde vært oversendt. Sistnevnte kan skje dersom skattekontoret feiltolker skattyterens henvendelse som en klage. I ELArk og i datasettet fra SSK finner vi flere eksempler på saker som SSK/SKN har sendt i retur til skattekontorene.

Sekretariatet har som nevnt erfart enkelte utfordringer knyttet til redegjørelsene på skattekontoret. Det følgende knytter seg nødvendigvis ikke til mange saker, men er eksempler:

- Manglende faktum og dokumentasjon
- Dokumentlister som ikke er i henhold til retningslinjer
- Manglende behandling av anførsler
- Manglende objektivitet
- Svak bevisvurdering
- Manglende drøftelser
- Saksbehandlingsfeil
- Redegjørelser innstilt delvis medhold eller medhold; skattekontoret skal omgjøre disse sakene uten å sende dem til nemnda

Vi finner at både SSK og Skatteetaten erfarer at redegjørelsene fra skattekontorene har blitt bedre og i en del tilfeller er gode. Leder for den nyetablerte Klageseksjonen i SKD framholder på sin side at det

gjennomgående er god kvalitet på redegjørelsene fra skattekontorene, og SSK er enig i at redegjørelsene i de enkle sakene gjennomgående er gode og nyttige.

Dialogen mellom skatteetaten og sekretariatet har medført enkelte tiltak i skatteetaten for å bedre egen klagesaksbehandling. I 2017 ble det utarbeidet en veileder for skriving av redegjørelser og en sjekkliste for kvalitetssikrere på skattekontorene. Det ble gjort forbedringer i malene, herunder mal for redegjørelse og partsbrev.

Veiledningen for skriving av redegjørelser i skattekontorene som ble utviklet av direktoratet i etterkant av forbedringsprosjektet i sekretariatet, har en etter vårt syn god pedagogisk og juridisk presis tilnærming som kanskje også kunne bli benyttet i arbeidet med endringsvedtakene i skattekontorene.

Det er liten direkte kontakt mellom saksbehandlere i sekretariatet og i skattekontorene, men det forekommer når sekretariatet etterlyser dokumentasjon og nærmere begrunnelser. Sekretariatet opplever at det kan være vanskelig å få skattekontorene i tale.

Medarbeidere i sekretariatet har forståelse for at effektiv «masseforvaltning» er nødvendig i Skatteetaten, men de er opptatt av at Skatteklagenemnda skal være grepet som kompenserer for potensielle svakheten i dette; «Saker som kommer hit skal gi skattyteren en reell second opinion».

Skattedirektoratet på sin side mener, som nevnt, at sekretariatet i større grad bør kunne gjenbruke redegjørelser. Direktoratet mener sekretariatet ofte ikke trenger å ta en full ny grundig gjennomgang av faktum og rettsanvendelse der sekretariatet i sin innstilling slutter seg til skattekontorets vurdering av klagepunktene. SSKs vurdering er at det ikke er mulig å avgjøre om faktum er riktig framstilt uten å gjennomgå saken.

Vurdering

Vi ser eksempler på mange forsøk fra direktoratets side på å etablere en felles skatteklageprosess – senest i retningslinjene til skattekontorene for behandling og oversendelse av klager til klageinstansen. Vi ser også eksempler på forsøk på å yte konstruktiv bistand til å analysere restanseproblematikken i sekretariatet og utarbeide nye saksbehandlingsrutiner i sekretariatet tilpasset ulike kategorier prosjekter (KF- prosjektet).

Det er samtidig fortsatt noen utfordringer og forbedringspotensial. Vi finner at både skattekontorene og SSK i gjennomsnitt har brukt lengre tid enn målkravene for saksbehandlingstid. Det er sannsynlig at skattekontorene i tråd med styringssignaler fra SKD har lagt mye arbeid i å skrive omfattende redegjørelser. Det har bidratt til lenge saksbehandlingstid. Samtidig finner vi at redegjørelsene i en del saker har hatt begrenset nytte for SSK.

Allerede i forkant av KF- prosjektet hadde ledelsen i SSK iverksatt en rekke tiltak for å øke produktiviteten. Eksempler er kategorisering av saker med fargekoder, økt gjenbruk av redegjørelsene og etablering av maler. Vi vurderer likevel at ikke KF-prosjektet er fullt ut implementert i SSK.

6.4.4 Flaskehalsen i Sekretariatet for skatteklagenemnda

Nemndleder fremholder at det nettopp er skattytere som får avslag på sin klage som trenger en grundig og opplysende begrunnelse for beslutningen, og som trenger å se at saken virkelig har blitt gjennomgått på nytt.

Som en følge av KF-prosjektet gjenbraker SSK nå mer av tekstene fra skattekontorenes redegjørelser, men mener at dette betyr mindre tidsmessig enn det nødvendige arbeidet med selve gjennomgåelsen og etterprøvingen. Egen redegjørelse er i seg selv et signal om kvalitetssikring både i forhold til nemnd og skattyter. I praksis utføres det derfor i en del saker tilnærmet full ny saksbehandling i sekretariatet med lite innholdsmessig gjenbruk fra skattekontorenes innstillinger og redegjørelser.

Saksbehandlingen i sekretariatet omfatter å:

- Lese sakens dokumenter og forstå faktum og jus
- Sjekke kildehenvisninger og annen relevant praksis og presedens
- Eventuelt innhente flere opplysninger fra skattekontor eller skattepliktige
- Innarbeide opplysninger i innstillingen
- Ferdigstille innstillingen og eventuelt få saken kvalitetssikret av en erfaren saksbehandler, leder eller en av spesialgruppene
- Sende på innsyn til skattepliktige
- Innarbeide merknader fra skattepliktige
- Klargjøre og melde opp til nemnd, eventuelt forberedelser til å møte i stor avdeling
- Utarbeide og sende partsbrev til skattepliktige om voteringsresultatet
- Bistand til anonymisering av alle saker i stor avdeling og alle mva-saker

En god redegjørelse fra skattekontorene med ryddig dokumentasjon og gode dokumentlister forenkler og forkorter arbeidet for SSK.

Saksbehandlere i sekretariatet bruker etter egne opplysninger også uhensiktsmessig mye tid på anonymisering for publisering – dette burde kunne gjøres av merkantil stab.

Vi observerer at noen foreslåtte tiltak i KF-prosjektet for forenkling og standardisering av arbeidsprosesser er gjennomført. SSK har spesialisering innen MVA, merkostnader, kraft, internasjonal beskatning / EØS og så videre. SSK argumenterer med at det er begrenset i hvor stor grad det er mulig å spesialisere med 33 faste saksbehandlere. Det er etablert 18 faggrupper for å standardisere og effektivisere arbeidet med likeartede saker. Hver saksbehandler deltar i flere grupper. Formålet er å lære av hverandre og å ha noen å drøfte sakene med. Fordeling av saker baseres i stor grad på fordeling i arbeidsgrupper.

Vi ser at sekretariatet har valgt å la sine saksbehandlere jobbe med ulike typer saker, det vil si med begrenset grad av spesialisering. De to seksjonene er heller ikke spesialisert, men arbeider begge med en bred portefølje av skatte- og avgiftssaker. SSKs seksjonsledere fordeler sakene ut fra kompetanse og kapasitet. I utviklingssamtaler er saksbehandlerne blitt oppfordret til å komme med ønsker for

spesialisering, men dette har vært vanskelig å imøtekomme på grunn av saksmengde og produksjonspress

Seksjonslederne fordeler innkommende og utestående saker til sine medarbeidere hovedsakelig etter interesse og kompetanse. Det er arbeidet med sterkere grad av spesialisering. Saksbehandlerne har alle sin andel av restansesakene å jobbe med, opptil 50-100 hver. Her skal de selv trekke eldste sak først, i tråd med føringer fra Skattedirektoratet og Finansdepartementet om at de eldste sakene skal tas først. SSK har bedt om lister fra SKD over hvilke saker som er kritiske, slik at disse kan gis prioritet i køen. I to runder har SKD levert lister over særlig prioriterte saker.

Produktiviteten oppgis å ha vært relativt lav for ressurser som midlertidig er omdisponert fra skattekontorene for å få ned restanser. En del av utfordringen har vært at de omdisponerte ressursene sitter fysisk ute på sine respektive lokasjoner, og at de personalmessig rapporterer i sin linje der. De fast ansatte i SSK har brukt mye ekstra tid på kvalitetssikring av arbeidet de omdisponerte utfører, noe som har medført at netto effekt er relativt beskjeden. Det er nylig tatt grep for å få de omdisponerte fysisk inn i sekretariatet noen dager i uken i den perioden de skal jobbe for sekretariatet. Dette ser ut til å ha hatt en positiv effekt og kan etter hvert redusere behovet for like tett kvalitetssikring.

Vurdering

Sekretariatsleder og nemndleder vektlegger at den skattepliktiges rettssikkerhet skal ivaretas ved en uavhengig ny vurdering.

Vår vurdering er at sekretariatet i større grad kan balansere hensynet til faglig kvalitet mot hensynet til effektiv forvaltning ved å differensiere saker og en tettere oppfølging av saksbehandling. Det er eksempler på at saksbehandlere i SSK noen ganger går for langt i faglig dypdykk i rettskilder m.m., og at innstillingene blir for omfattende. Dette krever at saksfordeling og saksforløp styres bedre.

Omfanget av ressurser til kvalitetssikring er betydelig store deler av tiden til seksjonslederne og spesialrådgiveren brukes til kvalitetssikring. Det er kanskje behov for å se på om kvalitetssikringen er for omfattende, og i større grad burde løses ved kollegabasert samarbeid.

Sekretariatet opererer i stor grad som en flat organisert kunnskapsbedrift med relativt selvstendige kunnskapsarbeidere. En økt grad av spesialisering og sterkere fokus på styring og ledelse av selve produksjonen, bør kunne øke effektiviteten. Dette gjelder aller mest for rutiner for klagebehandling, som kan standardiseres.

På bakgrunn av generelle erfaringstall fra administrativ saksbehandling og kunnskapsbedrifter, bør man kunne anta at 10-20 % effektivitetsgevinst bør være innen rimelig rekkevidde, også når sekretariatet fortsatt gjennomfører selvstendig saksbehandling i forkant av innstillingen. Arbeidet med utvikling av nye rutiner og maler kan kreve ytterligere ressurser i en overgangsperiode.

Mulige tiltak

Vi mener det er effektiviseringsgevinster å hente, blant annet ved å:

- Sekretariatet bør styrkes med flere ressurser, slik at det kan lage spesialistgrupper og et arkiv for saks-maler på flere felter for både å sikre likhet og effektivitet i likartede saker
- Utarbeide utviklings- og effektivitetskrav til sekretariatet og ledere i alle ledd. Dette innebærer økte krav til kategorisering av saker og måling av tidsforbruk både for type saker og på aktivtets- og personnivå (timeføring).
- Styre fordelingen av saker sterkere etter sakstype, kompleksitet og antatt behov for ny saksbehandling. Dette kan gjøres på ulike måter. En måte er å prioritere tid og ressurser til at de som fordeler saker, setter seg tilstrekkelig inn i sakene til at de kan sette rammer for forventet saksbehandlingstid. Dette vil gå hånd i hånd med tematisk spesialisering hos saksbehandlerne.
- Ytterligere differensiere saker og arbeidsprosesser – utvikle retningslinjer og maler for ulike saksbehandlingsløp. Mer gjenbruk av tidligere produserte innstillinger, der det er mulig
- Bygge ned skillet mellom omdisponerte og faste, og fase omdisponerte ut så snart restansene er redusert
- Vurdere om dagens nivå på kvalitetssikring er for omfattende, og om kollegastøtte kan redusere behovet for kvalitetssikring

6.4.5 Flaskehals mellom Sekretariatet for skatteklagenemnda og Skatteklagenemnda

I forarbeidene til etableringen av nemnda så Finansdepartementet for seg også en spesialisering i nemndas organisering og arbeidsform og at dette ville kunne stille mindre krav til innstillingene fra sekretariatet. En slik spesialisering er ikke gjennomført, og nemndleder stiller spørsmål ved om dette er hensiktsmessig. Nemnda blir aldri bedre enn sekretariatet, og innstillingene er også viktig for skattyterne og deres oppfatning av rettsikkerhet, mener nemndleder.

Skatteklagenemnda krever at innstillingen fra sekretariatet skal gi en fullstendig framstilling, men den kan bygge på redegjørelsen for å gi et tilstrekkelig grunnlag for at nemnda skal kunne ta stilling til saken, herunder:

- Hva saken gjelder: kort beskrivelse av sakens hovedtema
- Sakens bakgrunn: etablere uomtvistet faktisk fundament for avgjørelsen og være så objektiv og nøytral som mulig
- Klagers anførsler: formål er at parten skal se at nemnda faktisk har oppfattet det de har anført
- Skattekontorets vurdering: kort gjengivelse
- Sekretariatets vurderinger: sekretariatets oppfatning skal synliggjøres på en tydelig måte. Disse må inneholde konklusjon, rettslig ramme/ utgangspunkt, presisering av sakens tema, redegjørelse for bevisvurdering og begrunnelse for rettsanvendelsen.

Siden oppstarten i 2016 har det vært tett dialog mellom nemndsledelsen og SSK om behandlingen av ulike sakstyper, og det har vært diskutert at enkelte sakstyper bør undergis en mer summarisk og forenklet behandling. Dette er begrunnet i produksjonsmål og en forsvarlig balanse mellom kvalitet/tidsbruk og effektivitet. Det er justeringer nemndsledelsen har gitt sin tilslutning til.

Nemndleder opplever at sekretariatet leverer god kvalitet på sine innstillinger og at dialogen mellom nemndas medlemmer og sekretariatet er god. Sekretariatet er godt kjent med nemndas forventninger til innstillingene, og opplever at nemnda stiller rimelige krav.

Gjennom intervjuer med et utvalg nemndsmedlemmer bekreftes det at ordningen fungerer godt og at kvaliteten på innstillingen gjennomgående er god. Nemndsmedlemmene opplever imidlertid, som nevnt, at innstillingene noen ganger i enkle saker kan bli for omstendelige i en del saker når det gjelder rettskildebruk, og at sekretariatet i mindre grad behøver å gå (dypt) inn i rettspraksis når resultatet rettslig er helt klart utfra lov og forskrift. Noen saker kan være mer omstendelig enn nødvendig, særlig enkle saker.

Disse nemndsmedlemmene ser også gode vedtak og redegjørelser fra skattekontorene, hvor det oppleves noe unødvendig med en ny redegjørelse/ innstilling fra SSK om det samme, bare med andre ord.

Som tidligere nevnt, har SSK i perioder prioritert å forberede enkle saker. Dette har økt produksjonen (se også kapittel 9.1.4), men har også resultert i at tyngre og kompliserte saker er blitt liggende. Denne prioriteringen har noen av nemndsmedlemmene vært kritiske til.

SKD reiser problemstillinger knyttet til ressursbruken i stor avdeling. Nemndsleder presiserer at det går et skille mellom før og etter lovendringen 1. august 2018. Før lovendringen har saker i stor avdeling bestått av 50 % dissenssaker og 50 % direkte oppmeldte saker. En stor andel av dissenssakene har vært såkalte «produksjonssaker» som nå er borte. Det er sannsynlig at færre dissenssaker vil gå i stor avdeling fremover. Dette medfører også at færre saksbehandlere vil måtte forberede seg til å møte i stor avdeling etter at saken har vært behandlet i alminnelig avdeling (ressursbesparende).

De sakene som blir direkte oppmeldt fordi de er tvilsomme, er faktumtunge, er store og/ eller prinsipielle bør fortsatt være gjenstand for behandling i stor avdeling som (etter forskriften) behandler sakene i møte. Utfallet av saker i stor avdeling har vært fordelt cirka 50/ 50 mellom ikke medhold og delvis medhold og fullt medhold. Saksbehandler er i disse sakene godt forberedt gjennom arbeid med innstillingen og påfølgende behandling i stor avdeling. Nemndsleder mener det er lite å hente på effektivisering ved en eventuell skriftlig behandling eller at vedkommende ikke er tilstede i møtet. Som beskrevet tidligere, bidrar saksbehandlerens tilstedeværelse til en mer effektiv behandling av saken i møtet. For lederne / de fagansvarlige gir deltakelse i stor avdeling en god oversikt over sakene, hvordan nemnda «tenker» og hva som etterspørres. Denne kjennskapen kan i større grad bidra til likebehandling og effektivisering av saksforberedelsen. Videre sikrer det en god interaksjon mellom de fagansvarlige og nemndsledelsen og nemndas medlemmer.

Antall saker som føres for stor avdeling utgjør i tillegg mindre enn 10 % av antall saker som føres for nemnda²¹.

²¹ Tall fra SSK viser at 220 av de totalt 2 895 sakene i 2018 ble behandlet i stor avdeling. Se også kapittel 9.1.8

Vurdering

Det er nemdenes oppgave å få et sekretariat som legger listen på riktig nivå, og at de stiller relevante krav til hva de trenger. Nemndleder og sekretariatsleder har begge ansvar for å synliggjøre overfor nemndmedlemmene og sekretariatet at ressurstilgangen til sekretariatet har betydning for hvor grundig nemnda og sekretariatet kan jobbe.

Vi mener at det ikke er nødvendig med en ny, fullstendig saksbehandling for alle enkle saker. Det kan være et rom for at saksforberedelsen til sekretariatet kan gjøres kortere og begrenses til de sentrale faktiske og rettslige spørsmålene.

6.4.6 Flaskehals i Skatteklagenemnda

Nemnda er i dag ingen flaskehals i kjeden, men det kan nemnda bli dersom den mottar vesentlig flere saker fra sekretariatet raskere enn i dag. Nemndsleder vil kunne gjennomføre noen forenklinger i nemndas arbeid og interne organisering uten endringer i lov og forskrift.

Vurdering

På sikt kan det ligge et lite effektiviseringspotensial også i arbeidet i nemnda. Vi har ett mulig forslag til effektivisering som krever lovendring. Vi foreslår å oppheve regelen om at alle dissenssaker skal behandles i stor avdeling. Om saken ikke av andre grunner bringes inn for stor avdeling, innebærer dette at dissensavgjørelsen i alminnelig avdeling blir stående som Skatteklagenemndas vedtak i saken.

Etter vår vurdering er dette et tiltak som kan være hensiktsmessig dersom Skatteklagenemnda blir en flaskehals ved høyere produksjon i SSK.

Erfaringen og vurderingen til nå har vært at det har vært behov for at dissensene har vært behandlet i stor avdeling. Nemndleder har påpekt at det har styrket kvaliteten og likebehandlingen på mange vedtak hvor det har vært dissens i alminnelig avdeling.

6.5 Teknologi og systemer

Ved etableringen av sekretariatet ble det utviklet et verktøy i Excel for å holde oversikt. Dette er ikke et saksbehandlingssystem, men et verktøy for å holde oversikt over klagen. I forbedringsprosjektet som ble gjennomført i 2017/ 18 ble det identifisert at Skatteetatens felles arkivsystem, ElArk, ikke ble benyttet fullt ut i rapportering. Styringsgruppen for KF-prosjektet identifiserte behov for opplæring i ElArk. Opplæringen ble gjennomført fra midten av mai til midten av juni i 2018.

Saksbehandlerne i SSK jobber i ElArk, og bruker det som saksbehandlingssystem. Fram til 31. desember 2018, har systemet fungert godt, men da ble det gjennomført en oppgradering som har skapt problemer. Dette jobbes det med i Skatteetaten.

Forsterket opplæring i ElArk inngikk i forbedringsprosjektet (KF-prosjektet) som var etablert for å få en enhetlig standard for malverk, arbeidsformer og verktøy på tvers av hele skatteklageprosessen fra

skattekontor, SKD, SKK og til nemnd. SSK har måttet gå via SKD/ SITS for å gjennomføre alle typer endringer i maler og for å opprette nye maler. Det har vært en krevende og langvarig prosess for SSK.

I en oppsummering av status og tiltak til styringsgruppen for prosjektet den 11. mai 2018, framgår det at ElArk framover skulle erstatte Klageoversikt som saksbehandling, rapportering - og styringssystem. SSK benytter fortsatt Excel til å registrere klager, og til å ta ut rapporter på egen saksbehandlingstid. Øvrige rapporter tas ut av ElArk.

KF-prosjektet foreslo også nye klagekoder. Formålet var å etablere et felles system for klagekoder som skulle lette arbeidet med å fordele klager og følge opp arbeidet, gjøre det lettere å ta ut rapporter, og bruke systemet i forbindelse med analyse og planleggingsarbeid. Videre var målet å bygge opp en temabasert erfaringsbase over klager til skatteklagenemnda i ElArk, og gjennom dette effektivisere klagebehandlingen, heve kvaliteten på vedtak og bidra til mer likebehandling.

Det er kommet nye klagekoder på plass. utfordringer med klagekodene er at en klage ofte gjelder flere forhold, og da kan det være utfordrende å vite hvilken klagekode som skal brukes. Nå krever SSK at skattekontoret må legge inn klagekode, og de sender saker uten klagekode i retur til skattekontoret av effektiviseringshensyn.

I gjennomgangen av produksjonsstatistikk ser vi at saker kan kodes bedre for bedre analyse. Det er i dag heller ikke mulig å koble dataene mot saksbehandlere og deres tidsbruk på ulike ledd i saksbehandlingen, hvilket kunne gitt grunnlag for bedre verktøy for planlegging, styring og rapportering av produksjonen. Dette ville blant annet kreve innføring av tidsregistrering i saksprosessene.

Det er i dag heller ingen tidsregistrering hva gjelder saksbehandlere og hva saksbehandlere bruker tiden på. Hvilket kan være nyttig for planlegging og gjennomføring av mer effektiv ressursstyring.

Vurdering

Systemene kan utnyttes bedre både ved overføring av saker fra skattekontorene til Skatteklagenemnda/ sekretariatet. Det er muligens også rom for videre utvikling av ElArk som saksbehandlingssystemene. Disse prosessene styres av SKD, da ElArk er saksbehandlingssystem for hele skatteetaten.

Det bør utvikle bedre verktøy for produksjonsplanlegging og ressursstyring. Dette vil kreve bedre systemer og rutiner for å registrere og rapportere tidsbruk i behandlingen av de enkelte sakene og innføring av tidsregistrering på individnivå.

Mulige tiltak

Følgende tiltak bør vurderes:

- Videreutvikle saksbehandlingssystemet Elark for å få mer presise registreringer, med blant annet flere og mer presise sakskategorier og faseinndeling i saksbehandlingen. Kapittel 5 viser at det nå oppstår mye feilregistreringer og dermed svakheter i statistikken.

- Innføre tidsregistrering pr sak i saksbehandlingssystemet og rutiner for bedre å kunne planlegge og styre produksjonen.

6.6 Ledelse

I tildelingsbrevet fra FIN til SKD for tidligere år og for 2019 står det at Skattedirektoratet må følge opp saksbehandlingen i sekretariatet, herunder at iverksatte tiltak får forventet effekt, og vurdere behovet for ytterligere tiltak. Departementet forventer videre at antall ubehandlede saker i sekretariatet reduseres vesentlig i 2019. Skattedirektoratet må også sørge for at de eldste restanse-sakene prioriteres i sekretariatet. Skatteetaten må også arbeide for at saksbehandlingstiden for klager ved skattekontorene reduseres.

For å følge opp på Finansdepartementets forventninger etablerte Skattedirektoratet det tidligere nevnte KF-prosjekt, og faste møtearenaer mellom SKD og SSK. I perioden april 2018 til oktober 2018 fulgte direktoratet SSK opp på fastsatte produktivitetsmål til antall saker per saksbehandler og krav til saksmengden, gjennom dialog- og rapporteringsmøter. Det har vært et stort fokus på produksjon i møtene, med sikte på å få ned restansene og øke produktiviteten i SSK.

SKD opplever rollen sin som krevende, slik det blant annet framkommer i notatet fra SKD til FIN i oktober 2018, og i intervju med SKD. I intervju framkommer det at de synes det er noe uklart hvor langt direktorat kan gå i å gi føringer for saksbehandlingen uten at dette får betydning for den faglige uavhengige stillingen til sekretariatet. Derfor opplever direktoratet det er utfordrende å sette inn flere administrative tiltak for å forbedre saksbehandlingsprosessen.

Sekretariatsleder opplever å få motstridende styringssignaler fra SKD og nemndsleder, SSK prioriterer faglige mål og krav fra nemndsleder. Samtidig bruker sekretariatsledelsen betydelig tid på å følge opp SKDs rapporteringskrav og på å implementere pålagte effektiviseringstiltak. Allerede i forkant av KF-prosjektet hadde SSK initiert en rekke egne forbedringstiltak.

Hver enkelt saksbehandler blir i dag målt på produksjonsmål, og resultatene tas opp i medarbeider-samtalene. Siden sakene er så forskjellige, og medarbeiderne har så ulike porteføljer av saker, er det likevel uklart hvor godt egnet produksjonsmålene er som styringsinstrument. Det føres ikke timer per klagesak, noe som gjør det vanskelig å estimere og planlegge ressursbruk. Det skjer en ukentlig rapportering til seksjonssjef der saksbehandlerne redegjør for årsaker dersom produksjonsmålene ikke er nådd.

Vurdering

Sekretariatsleder får motstridende styringssignaler fra SKD og nemndsleder, som har ulike synspunkter på produksjonsmål, status og retning. SSK prioriterer faglige mål og krav fra nemndsleder. Samtidig bruker sekretariatsledelsen betydelig tid på å følge opp SKDs rapporteringskrav og på å implementere pålagte effektiviseringstiltak. Allerede i forkant av KF-prosjektet hadde SSK initiert en rekke egne forbedringstiltak.

Ledelse er en nøkkel for å lykkes med endringsarbeid i alle organisasjoner. Det er samtidig krevende å opprette og drifte en organisasjon som SSK. Ofte kreves ulike aspekter av ledelse og i ulike grad i ulike faser av en organisasjonsutvikling. I figuren nedenfor redegjør vi for noen teorier om ledelse.

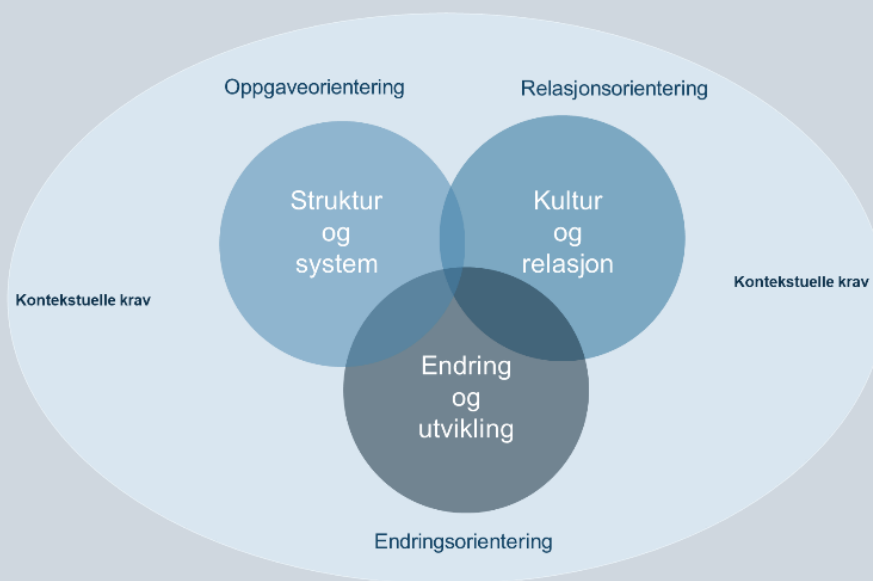
Figur 10: Ledelsesteori

Hva sier ledelsesteori om god ledelse?

Ledelse er en nøkkel for å lykkes med endringsarbeid i alle organisasjoner. En anerkjent modell for å kategorisere lederatferd, eller hvilke roller lederne vektlegger, presenteres av Yukl. Modellen synliggjør hvordan lederne kan jobbe med både struktur og system, kultur og relasjon, og endring og utvikling gjennom å vektlegge ulike atferder. Yukl deler lederatferd inn i oppgaveorientert atferd, relasjonsorientert atferd og endringsorientert atferd.

Oppgaveorientert ledelse viser til ledernes administrasjon og styring av arbeidet i organisasjonen. Det handler blant annet om å: fastsette mål, organisere, administrere de ansatte, treffe beslutninger og planlegge og kontrollere. Relasjonsorientert ledelse omhandler hvordan lederne jobber med å motivere medarbeiderne til å løse arbeidsoppgaver, og hvordan de informerer og kommuniserer, og jobber med å bygge tillit og kultur blant ansatte. Figuren under illustrerer modellen.

HELHETLIG MODELL FOR LEDERATFERD



Kilde: Yukl (2013)

Opprettelse av en skatteklagenemnd er komplekst og innebærer betydelig endrings- og utviklingsarbeid. Dermed blir alle elementene i Yukls ledermodell viktige delkomponenter for å utvikle organisasjonen. I denne gjennomgangen har vi ikke undersøkt direkte i hvilken grad ledelsen har ledet ut fra hver enkelt ledelsestype, og hvordan balansen mellom disse er, men i henhold til både dokumentanalyse fra rapporterings- og dialogmøter i 2018 og informasjon fra intervjuer ser det ut til at hovedtyngden (både i den faglige og den administrative styringen) har ligget på elementer som innebærer en oppgaveorientert atferd og ledelsesorientering.

En overvekt av strukturell og oppgaveorientert ledelse kan gå på bekostning av tid til medarbeiderne (relasjonsledelse) for faglig veiledning, individuell faglig utvikling og felleseide utviklingstiltak. Ansatte i SSK etterspør som tidligere nevnt faglig og synlig ledelse, men opplever samtidig at de har rause ordninger for sine ansatte og stor grad av fleksibilitet.

For å lykkes med videre endringsarbeid er en samstemt ledelse, som leder på elementer fra både oppgaveorientert, relasjonsorientert og endringsorienterte ledelsesprinsipper, en suksessfaktor. Lederne må holde fokus og tempo på utviklingen, og kommunisere tydelig og samstemt sine prioriteringer. Når sekretariatet går over fra etableringsfasen til en mer ordinær driftsfase, vil det bli ytterligere behov for oppgaveorientert produksjonsledelse.

For å lykkes med videre endringsarbeid er en samstemt ledelse, som leder på elementer fra både oppgaveorientert, relasjonsorientert og endringsorienterte ledelsesprinsipper, en suksessfaktor. Det er vanskelig å bygge lojalitet i en organisasjon til endringer når overordnede ledere og styringssignaler ikke er samstemte. Lederne må fremover holde fokus og tempo på utviklingen, og kommunisere tydelig og samstemt sine prioriteringer. Håndteringen av den store «arvede» restanseporteføljen og de midlertidige tiltak og endringer som siste år har fulgt i kjølvannet av dette, har gjort at sekretariatet stadig er i en etableringsfase. Når sekretariatet går over til en mer ordinær driftsfase vil det bli ytterligere behov for oppgaveorientert produksjonsledelse.

Mulige tiltak

Følgende tiltak bør vurderes:

- Iverksette utviklingstiltak for ledergruppen med vekst på endringsledelse og produksjonsledelse

6.7 Kompetanse

Vårt inntrykk er at sekretariatet har lyktes i å rekruttere høy og relevant faglig kompetanse. Sekretariatets ledere har alle erfaring fra Skatteetaten og næringslivet. SSK sin kapasitet og ressurser er kort beskrevet i kapittel 9.1.2.

Eksterne saksbehandlere er også omdisponert og tilført fra skattekontorene. Det er tatt grep den senere tid for å bedre integreringen og utnyttelsen av denne ressursen. SSK har opplevd det som utfordrende å skulle følge opp faglig ressurser SSK ikke har det personmessige ansvaret for. SSK har heller ikke hatt kjennskap til lønnsnivå eller har kunnet påvirke lønnsfastsettelse.

Det er sårbart at det i SSK er få som behersker både skatte- og avgiftsområdet godt. Derfor er det en ambisjon i SSK at flere skal beherske begge områder. Det vil gi fleksibilitet og robusthet i saksbehandlingen, og stimulere til faglig utvikling og økt trivsel blant medarbeiderne, men dette kan gå på bekostning av effektiviteten.

Rekrutteringsprosessene har lagt vekt på skatterettslig kompetanse og erfaring fra domstoler, skatteetaten og næringslivet for å ta vare på brukerperspektivet. I ledergruppen har alle bakgrunn fra Skatteetaten, men de har også erfaring fra advokatkontor og konsulentvirksomhet.

Gjennom våre samtaler med ledere og medarbeidere i sekretariatet får vi et bilde av medarbeidere og ledere som setter sin ære i sin skattefaglige kompetanse og som først og fremst finner sin motivasjon i dette. Faglig kvalitet blir vektlagt. Samtidig har det vært flere aktiviteter og prosjekter for å sikre effektivitet og saksflyt.

Medarbeidere vi har intervjuet uttrykker tilfredshet med sekretariatets lederkompetanse, men uttrykker ønske om ytterligere lederstøtte når det gjelder faglig veiledning og utviklingsarbeid; «vi lærer av hverandre og kopierer det beste», men «til syvende og sist er det ofte opp til den enkelte saksbehandler hvordan oppgaven løses». Medarbeidere og ledere synes enige om at knapphetsfaktoren innen ledelse er tilgjengelig ledertid. Mye tid går bort til rapportering og møter, blir vi fortalt.

Vurdering

Vi finner at SSK har lyktes med å etablere en organisasjon med høy faglig kompetanse og kvalitet. Vi oppfatter at den skattefaglige kompetansen i sekretariatet er meget god. Vi noterer at så vel ledelse som medarbeidere har relativt bred bakgrunn også fra Skatteetaten og bør kjenne godt til etatens forvaltningsskikk og arbeidsmetodikk.

Vi vurderer at det kan være behov for mer kompetanse og fokus på endringsledelse og relasjonsledelse. Vi erkjenner samtidig at SSK har vært en presset organisasjon.

6.8 Kultur

I Skattedirektoratet er det etablert kultur for å tenke effektiv masseforvaltning og forbedring av egne arbeidsprosesser gjennom kontinuerlig forbedring. Denne kulturen ser ut til å komme i konflikt med kulturen som utviklet seg ved etableringen av sekretariatet i Stavanger. Styrings signaler fra nemndas leder og sekretariatets leder vektlegger ikke i samme grad balansen mellom tilstrekkelig kvalitet og effektiv forvaltning.

Skattedirektoratet erkjenner at de undervurderte kulturdimensjonen i forkant av både KF-prosjektet og dialog- og rapporteringsmøtene.

Vurdering

Ulike kulturer i Skattedirektoratet og Skatteklagenemnda gjør styringsdialogen tyngre. SSK har opplevd at SKD utelukkende har hatt fokus på antall produserte saker. SSK har derfor hatt behov for å forsvare det de mener er en fornuftig balanse mellom produksjon og forsvarlig saksbehandling.

Mulige tiltak

Følgende tiltak bør vurderes:

- 1) Casebasert gjennomgang av «beste praksis» for å skape felles forståelse av hva «god nok» policy innebærer i praksis.

7. Tiltak – ikke anbefalte

Dette kapittelet inneholder tiltak som vi ikke anbefaler å implementere.

7.1 Alternative modeller for rollefordeling saksforberedelse

Høringsnotatet av 28. april 2014 og SKD forslag av 10. april 2013 reiser spørsmål om alternative former for organisering av klageordningen.

7.1.1 Nemnd eller overordnet forvaltningsorgan?

Høringsnotatet understreker ganske sterkt at hovedregelen i norsk forvaltningsrett er at klage går til overordnet forvaltningsnivå og at dette ivaretar demokratihensyn og hensyn til parlamentarisk kontroll (s. 5). Samtidig refereres Difi-rapport 2012: 7 der det heter at myndigheten til å avgjøre klagesaker i stor utstrekning er blitt overført til klagenemnder, og det refereres en kommentar om at dette innebærer at det ikke lenger er den praktiske hovedregelen at klage går til overordnet forvaltningsnivå (s. 8).

På skattefeltet måtte en ordning ved klage til overordnet forvaltningsnivå innebære at klagen går til Skattedirektoratet. En slik ordning ville innebære saksforberedelse med nye saksbehandlere, og høringsnotatet fremhever at det «ville være egnet til å sikre at det fattes avgjørelser med høy faglig kvalitet», samt at klagebehandlingen ville bli raskere og mer effektiv.

Hverken SKD eller høringsnotatet gikk likevel inn for en slik ordning. Hovedargumentene mot var den lange tradisjon med nemndsbehandling i skatteretten, samt at en slik ordning neppe ville sikre tilstrekkelig troverdighet omkring avgjørelsene og dermed heller ikke gi allmennheten tilstrekkelig tillit til klageavgjørelsen (SKD s. 21, høringsnotat s. 8). SKD går likevel ganske langt i å argumentere for en rent administrativ klageordning (s. 53ff.). Det argumenteres med at systemet med folkevalgte nemnder har utspilt sin rolle, og at hensynet til økt kompetanse ivaretas godt om klager avgjøres av Skattedirektoratet. «En administrativ klageordning vil gi et tilfredsstillende rettsvern for klagerne.» (s. 54). Man vil dessuten «unngå parallelle fagmiljøer» (s. 54). Det er for øvrig verd å merke seg at SKD antar at antall klagesaker vil ligge i størrelsesordenen 2000 i året, og at SKD «vil trenge cirka 50 saksbehandlere som arbeider med klagebehandling på full tid».

Vurderinger

Utredningene mener at det ikke kan være aktuelt å vurdere omlegging til administrativ overprøving (annet enn for de grupper av saker som allerede er overført til SKD). Erfaring så langt viser at det ikke er behandlingen i nemnda som har forsinket saksbehandling, men ulike ledd i administrasjonen (saksforberedelsen). Det sentrale med nemnder er ikke lenger at de er folkevalgte, men at de består av eksperter og er uavhengige. Det avgjørende argumentet er hensynet til uavhengige og upartiske avgjørelser i klageomgangen. Skattedirektoratet er undergitt instruksjonsmyndighet fra Finansdepartementet og i og for seg også fra Stortinget, og direktoratet har i sin tur instruksjonsmyndighet over den underliggende skatteetaten, som har fattet det vedtaket det klages over. I et slikt system er det fare for at

administrative oppfatninger vil spille større rolle i avgjørelsene enn gjeldende rett gir grunnlag for. Dertil kommer at Skattedirektoratet gjennomgående vil bli identifisert med skattekreditorinteresser (noe som viser seg også formelt i saker som kommer for retten, der skatteetaten er skattyterens motpart). Det er altså en risiko for at avgjørelser ikke tas på tilstrekkelig uavhengig og upartisk grunnlag.

Både SKD og Høringsnotatet fremholder med rette at et slikt system neppe vil gi klagebehandlingen den nødvendige tillit hos skattyterne. Vi er enig i dette, men vil fremholde at det ikke bare er tale om skattyternes tillit, men også hensynet til at avgjørelsene i klagerunden skal være mest mulig i overensstemmelse med gjeldende rett.

Høringsnotatet fremhever som nevnt at forvaltningsrettens hovedregel er klage til overordnet forvaltningsnivå. Dette må imidlertid ses i sammenheng med at forvaltningslovens regler gjelder både for rettstvister og interessetvister, og for de sistnevnte fremstår klage til overordnet organ som godt begrunnet. For rettstvister, og ikke minst der staten i realiteten er skattyterens motpart, slik det er i skattesaker, er systemet neppe like velegnet, noe utviklingen av klagenemnder i de senere år kanskje er en indikasjon på.

7.1.2 Saksforberedelse for Skatteklagenemnda

SKD ga i sitt notat (s. 23 ff) uttrykk for, som sitt primære standpunkt, at saksforberedelse av klagesaken fortsatt burde skje ved skattekontorene, men gjerne ved en særskilt enhet som eventuelt kunne fungere på landsbasis. En alternativ løsning kunne være at SKD ved Rettsavdelingen står for saksforberedelsen, men SKD synes nølende til denne løsningen («unødvendig byråkratiserende og sentraliserende så lenge det er sterke fagmiljø på skattekontorene med lang erfaring med klageforberedelse for nemnder»). SKD viste derimot ingen sans for at et uavhengig organ står for saksforberedelsen, noe som har sammenheng med at SKD ikke foreslo en landsomfattende nemnd. «En uønsket effekt av en slik løsning er det blir parallelle fagmiljøer, som kan utvikle ulik kultur og rettsanvendelse på enkelte områder...» (s. 33).

Høringsnotatet gikk inn for at saksforberedelsen skulle skje i «et eget landsdekkende sekretariat i Skattedirektoratet» (s. 18). Uavhengigheten av skattekontorene ville sikre distanse til det tidligere vedtaket, og samling i et landsdekkende sekretariat vil bidra til økt rettslikhet.

Forslaget om at sekretariatet skulle ligge i SKD møtte sterkt kritikk i høringsrunden, og i proposisjonen ble det foreslått at sekretariatet skulle være faglig uavhengig av SKD, men administrativt underordnet SKD. Slik ble det også vedtatt.

Vurderinger

Utredningene peker på at organiseringen av saksforberedelsen for Skatteklagenemnda var en hovedsak ved reformen, der behovet for å sikre en ny og uavhengig vurdering i klagerunden, sto helt sentralt. Vi mener at det vil undergrave vesentlige positive sider ved reformen om saksforberedelsen føres tilbake til skattekontorene, selv om det skjer på den måten som er skissert at SKD, med en landsomfattende gruppe saksbehandlere som bare driver klagebehandling. Dette vil riktignok øke avstanden til den eller dem som har fattet det påklagde vedtaket. Men samtidig må saksforberedelse da forestås

av personer som ikke har hatt med saken å gjøre tidligere, og da er det vanskelig å se at det blir noen effektiviseringsgevinst sammenlignet med å legge saksforberedelsen til et annet organ. Man kan heller ikke ser bort fra muligheten for at en viss grad av «kontorlojalitet» kan komme til å prege saksbehandlingen. Vi finner støtte for et slikt prinsipielt synspunkt i NOU 2019: 5 Ny forvaltningslov pkt. 30.5.5 der det bl.a. heter:

«Det er ... behov for å vurdere hvilke konsekvenser sekretariatets institusjonelle tilhørighet kan ha for en nemnds uavhengige stilling. For å sikre tilstrekkelig distanse mellom underinstansen og en kollegial klageinstans frarår utvalget å legge sekretariatsfunksjonen til klagenemndas underinstans eller på annen måte knytte sekretariatet til underinstansen.»

Vi kan heller ikke se gode grunner til å la SKD overta saksforberedelsen (som foreslått i høringsnotatet). Det ville riktignok gi SKD full myndighet til å organisere saksforberedelsen slik at dagens dobbeltbehandling kunne reduseres eller avskaffes. Vi mener imidlertid at dette kan oppnås på andre måter, som ikke innebærer at sekretariatets faglige selvstendighet oppheves. Dermed synes det å være lite å oppnå ved å legge klageforberedelsen under SKD. Argumentene foran mot å føre saksforberedelsen tilbake til skattekontorene, har i det vesentlige gyldighet også for dette alternativet. Det er dessuten gode grunner for at det saksforberedende organ har samme selvstendige stilling som avgjørelsesorganet (klagenemnda). Hvis det ikke er slik, kan man oppleve at innstillingene fra det saksforberedende organ er påvirket av instruks til, eller holdninger i, det saksforberedende organ som ikke er relevant for klagenemnda.

7.1.3 Faglig instruksjonsmyndighet – overfor sekretariatet

Endelig er det en mulighet å beholde sekretariatet som eget organ, men bestemme at sekretariatet ikke skal være unntatt fra instruksjonsmyndighet fra overordnet organ – i praksis Skattedirektoratet. Også dette alternativet vil i og for seg øke SKDs muligheter for å organisere arbeidet i sekretariatet. I betraktning av at det er dobbeltarbeidet med skattekontorene som den sentrale problemstillingen, mener vi imidlertid at dette kan løses bedre på andre måter som foreslås i denne rapporten, nemlig i form av at skattekontorene ikke lenger skal skrive redegjørelser i hver sak. Dermed bortfaller også behovet for å kunne instruere sekretariatet om i større grad å legge skattekontorenes redegjørelse til grunn for sin saksbehandling.

Det er videre en fare for at en slik reform vil undergrave de positive erfaringer man til nå har med et uavhengig sekretariat, i form av innstillinger til nemnda med gjennomgående høy kvalitet. Uansett er det en nærliggende fare for at skattyternes tillit til prosessen vil bli skadelidende. I skattesaker oppfatter skattyterne Skatteetaten, og derunder Skattedirektoratet, med god grunn som sin motpart – noe som også kommer formelt til syne der saken kommer for domstolene. At Skattedirektoratet flere ganger i den aktuelle prosessen har advart mot det som omtales som faren ved «parallele fagmiljøer», indikerer at en instruksjonsmyndighet i faglige spørsmål kan komme til å bli benyttet i større grad enn hensynet til en uavhengig klagebehandling tilsier.

Det er også i denne sammenheng et poeng at sekretariatet under et slikt system vil være bundet av instruks fra overordnet organ, derunder at det skal legges stor vekt på Skatte-ABC-ens løsninger. Slik

instruks er irrelevant for nemndas vurderinger, og Skatte-ABC har bare begrenset vekt for nemnda (og domstolene). Hvor slikt spiller inn, vil nemnda måtte foreta ytterligere saksforberedelse selv fordi innstillingen fra sekretariatet ikke fullt ut er basert på det grunnlag som nemnda skal avgjøre saken på. Det har forekommet i praksis at skattekontor har vært bundet av instruks som ikke var bindende for nemnda.

Det kan innvendes at saksbehandlingen ved skatteklagenemndene ved sentralskattekontorene, ved Klagenemnda for oljeskatt og ved Klagenemnda for merverdiavgift ser ut til å ha fungert bra, selv om sakene ikke ble forberedt av et uavhengig sekretariat. Om dette mangler vi systematisk kunnskap. Men uansett må det tas i betraktning at medlemmene i nemnda var skatteeksperter og at nemndene behandlet relativt få, men store, saker. Nemndas medlemmer hadde derfor både kompetanse og tid til å gå grundig inn i sakene. Vi er ikke kjent med at det for disse nemndene var oppbygging av restanser og problemer med saksavviklingen som er parallell til det som nå er problemet for Skatteklagenemnda, og angivelig konflikt mellom rettssikkerhet og effektivitet kom derfor ikke opp på samme måte. Overføringsverdien fra disse nemndene til dagens problemer for Skatteklagenemnda og sekretariatet er derfor begrenset.

Vi mener etter dette at det er lite å oppnå ved å oppheve regelen om at sekretariatet ikke kan instrueres av høyere administrativt nivå i faglige spørsmål, og at ulempene ved en slik endring er vesentlige.

SKDs argument, som er fremmet i flere sammenhenger, om farene ved at det kan oppstå «parallele fagmiljøer», kan vi ikke se at det bør legges stor vekt på. Som departementet skriver i proposisjonen, er dette langt på vei alt tilfelle ved en uavhengig nemnd. Men uansett kan andre måter å se spørsmål på enn de hevdvunne i SKD, ofte være en forutsetning for at det skal kunne finne sted en uavhengig og upartisk klagebehandling. I dette perspektivet kan «parallele fagmiljøer» ses som en fordel.

7.2 Administrativ styring

En rekke andre nemnder er administrativt direkte underlagt sitt departement²². Vi har vurdert om også FIN bør overta etatstyringsrollen for SSK, og ser noen fordeler med dette. Det tydeliggjør ytterligere nemndas uavhengige rolle fra skattemyndigheten og det reduserer potensiell kamp om ressurser og kompetanse i den samlede klagesaksprosessen.

Men det er også ulemper. Klagesaksbehandlingen er tjent med et helhetlig saksbehandlingssystem og det synes mer å hente på å videreutvikle og optimalisere dette, enn å splitte opp ansvar for drift og utvikling eller å etablere to parallelle systemer. Flytting av den administrative styringen kreve kapasitet og nye rutiner i FIN, herunder nye budsjettprosesser og det vil kreve oppmerksomhet i ledergruppen. Forankring av SSK i andre departement mener vi ikke er hensiktsmessig.

Alt i alt anbefaler vi derfor at dagens administrative forankring av SSK i SKD fortsatt bør legges til grunn. Øvrige foreslåtte tiltak bør samlet kunne normalisere drift og restansesituasjon i sekretariat og

²² For eksempel Ankenemnda for sykepenger i arbeidsgiverperioden, Helseklagenemnda og UNE.

nemnd. Lykkes man ikke med dette innen 2 – 3 år, kan det være aktuelt igjen å se på sekretariatets administrative forankring.

8. Tiltak - anbefalte

Vi finner at årsakene til restanser og utfordringer i SSK er sammensatte. En vesentlig årsak er oppbygging av restanser ved oppstart av Skatteklagenemnda. Kompleksiteten ved å etablere et helt nytt sekretariat ble undervurdert. Sekretariatet har også vært underbemannet vurdert opp mot den faktiske produktiviteten. SSK har arbeidet i betydelig grad med å optimalisere drift og spesialisere arbeidsprosesser for visse sakstyper. SKD har også bistått med flere tiltak for å effektivisere saksbehandlingen både i skattekontorene og i SSK.

Ved slutten av 2018 var det imidlertid fortsatt 2600 restanser. Vår vurdering er at SSK er underbemannet i forhold til å kunne bygge ned restansene og sikre en forsvarlig saksbehandlingstid. Ressursbehovet er imidlertid sterkt avhengig av hvilken produktivitet som legges til grunn. Tilstrekkelige ressurser og bemanning er viktig for å sikre effektivitet og likhet. Samtidig mener vi det er et betydelig potensial for effektivisering både i Skattekontorene og i SSK. Vi finner i liten grad at selve nemnda er en flaskehals pr. i dag.

Vårt hovedforslag, er å effektivisere skattekontorenes tilrettelegging av klagesaken. Slik klagesaksbehandlingen fungerer i dag er det i mange tilfeller betydelig grad av dobbeltbehandling. Redegjørelsene til skattekontorene fremstår ofte som noe mer enn tilrettelegging og krever mye tid og skaper unødvendig merarbeid.

Vi foreslår imidlertid også flere andre tiltak både juridiske, organisatoriske og pedagogiske. I det følgende redegjør vi for tiltak for å avbøte identifiserte utfordringer og flaskehalser. Til slutt beskriver vi kort vår vurdering av behovet for ressurser for å sikre at Skatteklagenemnda har tilstrekkelig ressurser og kapasitet.

8.1 Hovedtiltak: Skattekontoret bør tilrettelegge saken, ikke utarbeide redegjørelse

Det kan konstateres at sekretariatet for Skatteklagenemnda og Skattedirektoratet er uenige om hvilken rolle skattekontorene skal ha i klagesaksbehandlingen. Uenigheten synes å gå tilbake til uklare formuleringer i Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 16 pkt. 13.6.2, der det blant annet heter at skattekontoret skal ta begrunnet stilling til om vedtaket bør omgjøres. Så heter det: *«I tillegg kommer at skattekontoret kjenner saken allerede, slik at også hensynet til effektivitet taler for at skattekontoret bidrar i den videre klagebehandlingen.»* Forarbeidene sier imidlertid ikke noe nærmere om hva dette bidraget skal bestå i. Det kan konstateres at lovteksten ikke sier noe nærmere om skattekontorenes medvirkning. Ligningsloven § 2-4a nr. 3, 1. punktum lød slik: *«Saker som skal avgjøres av Skatteklagenemnda forberedes av et eget sekretariat underlagt Skattedirektoratet.»* Og i ligningsloven § 9-11 nr. 5 het det: *«Skattyteren kan påklage skattekontorets avgjørelse til Skatteklagenemnda innen tre uker etter at melding om avgjørelsen er kommet fram.»*

I dag reguleres dette av skatteforvaltningsloven § 13-6 fjerde ledd, som lyder slik:

«Blir det ikke truffet vedtak som nevnt i annet eller tredje ledd [dvs. avvísning av klagen eller endring av vedtaket], skal sakens dokumenter sendes klageinstansen så snart saken er tilrettelagt. Underinstansen kan avgi uttalelse i saken.»

Skatteetatens opplegg med omfattende redegjørelser fra skattekontorene, har etter dette et nokså spinkelt grunnlag i forarbeidene og – særlig – i lovteksten. Skattekontorenes medvirkning var i forarbeidene begrunnet i effektivitetsargumenter. Slik dette nå virker i praksis, bidrar det tvert om til ineffektivitet og lengre saksbehandlingstid enn nødvendig. Dette har sammenheng med at sekretariatet ikke har funnet å kunne legge redegjørelsene til grunn for sin innstilling til nemnda i den grad som Skattedirektoratet har forutsatt. I denne sammenheng er det viktig å holde fast ved at prøvingen for Skatteklagenemnda skal være basert på en ny uavhengig vurdering, og dette innebærer at sekretariatet ikke kan legge redegjørelsen fra skattekontoret til grunn uten å ha gjort seg opp sin egen, begrunnede mening om saken.

Det klart at denne dobbeltbehandling bidrar vesentlig til den lange saksbehandlingstiden. Et viktig tiltak er derfor å avskaffe dobbeltbehandlingen, slik at behandlingen i det alt vesentlige skjer enten ved skattekontorene eller i sekretariatet. I dette valget er det etter vår mening ikke tvil om at saksbehandlingen i sekretariatet bør prioriteres. Det er flere grunner til dette. Først og fremst er det lovens ordning (skatteforvaltningsloven § 13-6, 4. ledd som sitert foran) at skattekontorets medvirkning skal bestå i at omgjøring vurderes og at klagen sendes videre til Skatteklagenemnda «så snart saken er tilrettelagt». Skattekontoret «kan avgi uttalelse i saken», men loven legger ikke opp til at dette skal skje i alle saker. Sekretariatet skal uansett fremme en innstilling til nemnda, og erfaring tyder på at dette bare i begrenset grad kan skje ved å legge skattekontorets redegjørelse til grunn mer eller mindre uendret. Som nevnt vil dette også kunne være i strid med formålet om at klagebehandlingen skal være en ny, uavhengig vurdering.

Gjennomgående har sekretariatets saksbehandlere større formell kompetanse enn skattekontorenes; dermed er også skattyternes rettssikkerhet best ivarettatt ved at sekretariatet har ansvaret. Dette motvirkes riktignok noe av at skattekontorene i den senere tid har løftet utarbeidelsen av redegjørelsen til et mer kvalifisert nivå på skattekontorene. Imidlertid går man dermed på den annen side glipp av den fordelen som ligger i at den som kjente saken fra førsteinstansbehandlingen, kunne skrive redegjørelsen på basis av sin kjennskap til saken. Det må derfor antas å forlenge saksbehandlingstiden på skattekontorene at redegjørelsen ikke lenger skrives av den saksbehandleren som behandlet saken i første instans.

Hensynet til skattyteren trekker i samme retning. Når skattekontorene skriver omfattende redegjørelser, må skattyteren forholde seg til både vedtaket og redegjørelsen, som begge ofte er svært omfattende, i tillegg til innstillingen fra sekretariatet senere. Dette forlenger saksbehandlingstiden og er kostnadsdrivende for alle parter.

Det er etter vår vurdering vanskelig å se gode grunner til at skattekontoret skal ha noen større rolle i klagesaksbehandlingen enn det lovteksten legger opp til. Den effektiviseringsgevinsten som er forarbeidenes eneste argument i denne sammenheng, har det vist seg vanskelig å ta ut.

Et viktig punkt er at et slikt opplegg ikke vil være dyrere enn dagens. For når skattekontorene ikke lenger skal skrive redegjørelse i alle saker (men bare avgi en uttalelse der man finner grunn til det), frigjøres betydelig ressurser som kan brukes til å styrke staben på sekretariatet. Frigjorte ressurser kan også med fordel brukes til å bedre kvaliteten på førsteinstansvedtakene, noe som i sin tur etter hvert vil lede til færre klager. Slik sett vil hensynet til effektivitet og rettssikkerhet trekke i samme retning, både for kontorvedtaket og klagebehandlingen. I tillegg er erfaringen at sekretariatets arbeid er av en slik kvalitet at en rekke saker som tidligere ville ha gått videre til ressurskrevende runder i rettsapparatet, nå finner sin løsning i klagerunden.

Vårt forslag er etter dette at skattekontorenes medvirkning i klagesaksbehandlingen begrenses til det som er lovens ordning, nemlig å vurdere om vilkårene for å klage er oppfylt, om vedtaket bør omgjøres, og hvis ikke, tilrettelegge saken for og sende den til Skatteklagenemndas sekretariat. Som del av tilretteleggingen bør skattekontoret lage gode dokumentlister. Dette skal skje «uten ugrunnet opphold», skatteforvaltningsloven § 5-2 første ledd. Skattekontoret kan i tillegg avgi uttalelse i saken. En slik uttalelse bør begrense seg til å peke på hvor i kontorvedtaket skattyternes faktiske og rettslige innsigelser er behandlet, kommentere eventuelle nye forhold og angi de viktigste grunnene til at kontoret ikke fant å kunne omgjøre vedtaket. Når det gjelder skattekontoret adgang til å omgjøre egne vedtak, så er det vår oppfatning at skattekontoret bør fatte omgjøringsvedtak dersom skattekontoret er av den oppfatning at det er grunnlag for dette, i stedet for å skrive en redegjørelse hvor det innstilles på helt eller delvis medhold.

8.2 Lovfesting av saksbehandlingsfrister

Skatteforvaltningsloven § 5-2 første ledd fastsetter at skattemyndighetene skal forberede og avgjøre saken «uten ugrunnet opphold». Det er, som tidligere nevnt, ikke lovfestet nærmere krav til saksbehandlingstid. Skatteetaten har imidlertid et krav om at 90 % av klagen skal behandles innen åtte måneder²³. Denne saksbehandlingstiden omfatter behandlingen av klagen ved skattekontoret, i sekretariatet og i Skatteklagenemnda.²⁴

Vurderinger

I denne gjennomgangen finner vi at saksbehandlingsfristene ikke overholdes. Dette gjelder primært i SSK, men delvis også på skattekontorene. Vi anbefaler å lovfeste konkrete saksbehandlingsfrister. Vi mener dette særlig tydeliggjør viktigheten for skattyter å få et rimelig raskt svar.

Spørsmålet om lovfesting er likevel komplisert og det finnes vektige argumenter både for og mot lovfesting av saksbehandlingsfristene. Det er åpenbart krevende å lage en generell frist som passer til de store variasjonene i sakene. Noen saker kan avvikles raskt, mens andre krever lengre tid. Imidlertid finnes denne utfordringen uavhengig av om saksbehandlingsfristene skal fastsettes internt via interne

²³ Fastsatt ved interne styringsdokumenter i SKD.

²⁴ Sivilombudsmannen, 2018: <https://www.sivilombudsmannen.no/uttalelser/saksbehandlingstiden-i-skatteklagenemnda/>

styringsbrev i SKD eller om det gjøres i lovs- eller forskriftsform. Et prinsipielt viktig spørsmål dersom saksbehandlingsfrister skal lovfestes, er hvilke, om noen, konsekvenser overskridelse av fristene skal ha. Regulære rettsvirkninger er vanskelig å forestille seg, så en fristregel i loven må oppfattes som en ordensforskrift.

En lovfesting løser ikke utfordringen med lang saksbehandlingstid, men kan sammen med andre tiltak bidra til økt fokus på å få ned saksbehandlingstiden. Lovfesting av saksbehandlingsfristene vil også være rettspedagogisk og sikre borgernes rettssikkerhet. Saksbehandlingsfristene fremstår også som mindre kjent i offentligheten, og på et område som skatteretten og skatteklager er det også et demokratisk poeng å lovfeste fristene.

Det kan godt være det må være unntaksregler, eller en lavere prosentandel innenfor fastsatt saksbehandlingstid enn det gjeldende målet om 90 % av sakene innen 8 måneder. Vi mener som nevnt at skattekontorenes saksforberedelse skal begrenses til å tilrettelegge saken, og ikke skrive en redegjørelse slik det gjøres i praksis i dag. Vi foreslår derfor at skattekontorene gis en frist på seks uker på denne saksbehandlingen. I denne sammenheng er det tatt i betraktning at saksbehandlere på skattekontoret kjenner saken godt og at det derfor ikke trengs mye tid til å sette seg inn i saken.

8.3 Tiltak på skattekontorene

8.3.1 Veiledning og dialog med skatteyter

Dialog og oppfølging av skatteyter tidligere i prosessen kan bidra til at misforståelser og feil oppklares og klager unngås ved at faktum tidlig bringes på det rene. På sikt vil dialog og veiledning kunne gi færre klager og raskere saksbehandling og mindre restanser slik at klagebehandlingen blir mer effektiv.

8.3.2 Bokettersyn og endringsvedtak. Sikre riktig vedtak – tidlig innsats

Ved at skattekontoret ikke lenger skal skrive lange redegjørelser²⁵, frigjøres det trolig tid for skattekontoret til å fokusere på å bedre kvaliteten på førsteinstansvedtaket. Bedre førsteinstansvedtak vil bidra til bedre rettssikkerhet. Bedre vedtak vil redusere antall klager, samt legge godt til rette for en effektiv klagebehandling.

Det er utarbeidet veiledning for skriving av redegjørelser til sekretariatet for Skatteklagenemnda. Denne veiledningen inneholder mange gode råd om ikke å spekulere i faktum, bruke klar, nøytral og objektiv språkbruk, unngå gjentakelser og omstendelige tekster, råd om god strukturdeling, ryddige avsnitt om opplysninger om endringssaken, skatteyters anførsler, bruk av rettskilder mv. SKD og skattekontorene bør påse at disse rådene følges ved utarbeidelse av endringsvedtak.

Videre bør skatteetaten påse at retningslinjer om utarbeidelse av dokumentlister følges.

²⁵ Fortusatt av vår anbefaling om

Etter bokettersyn bør skattekontorene unnlate å ta opp mindre ting, som lett genererer uforholdsmessig mye arbeid, ikke minst i klagerunden.

8.3.3 Avvisning og omgjøring

Som nevnt er ett av våre hovedforslag at skattekontorenes medvirkning i klagesaksbehandlingen begrenses til det som er lovens ordning, nemlig å vurdere om vilkårene for å klage er oppfylt, om vedtaket bør omgjøres, og hvis ikke, tilrettelegge saken for og sende den til Skatteklagenemndas sekretariat.

Vi har sett eksempler på at henvendelser fra skattyter registreres som klage, selv om det ikke er klager i lovens forstand. Det er ikke alle henvendelser fra skatteyter som er en klage, og skattekontorene bør ikke registrere slike henvendelser som klage og bør avvise klager som ikke oppfyller vilkårene i sktflv. § 13-5 (jf. at også klageinstansen kan gjøre dette, § 13-7, 1. ledd).

Hvis skattekontorene finner grunn til å gi helt eller delvis medhold, bør de normalt fatte omgjøringsvedtak; det kan bidra til at skattyter ikke klager over endringsvedtaket og kan redusere unødvendig ressursbruk hos SSK og SKN.

8.3.4 Godt tilrettelagt sak – fullstendige dokumentlister og korte redegjørelser

Dersom skattekontoret har funnet at vilkårene for å klage er oppfylt og vurdert at vedtaket ikke bør omgjøres, bør kontoret tilrettelegge saken og sende den raskt over til Skatteklagenemndas sekretariat.

Som del av tilretteleggingen bør skattekontoret påse at dokumentlisten er komplett. Dette skal skje «uten ugrunnet opphold», skatteforvaltningsloven § 5-2 første ledd. Dokumentlisten må være fullstendig i elark-saken med en tittel som klart viser dokumentets innhold, da dette bidrar til effektiv klagebehandling. SSK bruker elark til å generere dokumentlisten og nemndsmedlemmene må lett kunne finne frem til riktig dokument via listen.

Skattekontoret kan i tillegg avgi uttalelse i saken. En eventuell slik uttalelse bør som nevnt begrense seg til å peke på hvor i kontorvedtaket skattyternes faktiske og rettslige innsigelser er behandlet, kommentere eventuelle nye forhold og angi de viktigste grunnene til at kontoret ikke fant å kunne omgjøre vedtaket.

8.4 Tiltak i sekretariatet

8.4.1 Sekretariatet bør kunne forlike visse saker

Noen sakstyper er egnet til forlik. Det kan gjelde internprisingsaker der spørsmålet gjelder riktig pris. Det kan også være andre sakstyper der spørsmålet er egnet for å bli enige gjennom forlik.

Vi mener derfor at FIN bør vurdere en ordning der nemndas leder har kompetanse til å forlike visse sakstyper. I praksis vil det være sekretariatet som utfører saksbehandlingen og saksforbereder forliket. Det er imidlertid nemndas leder som bør ha fullmakt til å inngå forlik. En slik ordning bør omfatte også sikre kontakt mellom SSK og nemndas leder, siden nemndas leder må bygge på saksbehandling

fra sekretariatet. Effektiviseringsgevinsten er at man unngår nemndbehandling for saker der nemndbehandling gir liten verdi.

I denne sammenheng peker vi på prinsippet og muligheten for effektivisering uten å gå inn på detaljene i en eventuell forliksordning. En slik ordning krever lovendring.

8.4.2 Prosesstiltak i sekretariatet – saksstyring og differensiering

SSK og SKD har over lengre tid arbeidet med å forbedre og effektiviserte organisering, arbeidsmetoder og prosesser i sekretariatet. Det er lagt et godt grunnlag for videre arbeid med å optimalisere prosesser.

Vi mener det fortsatt er effektiviseringsgevinster å hente i SSK, blant annet ved å:

- Styre fordelingen av saker sterkere etter sakstype og kompleksitet. Vi mener særlig det vil være viktig å kategorisere sakene etter forventet tidsbruk. Det er viktig å kunne fordele og refordele saker og ha sannsynlige estimer for produksjonsoppfølging.
- Rutinene for fordeling av saker bør gjennomgås slik at ikke prinsipielle saker blir liggende lenge i kø. Som en del av dette bør det etableres et styringsverktøy for føring og oppfølging av timebruk per klagesak, se eget forslag utdypet om tidsregistrering. Dette gir sekretariatet mulighet til å bruke egne erfaringstall og arbeide med kontinuerlig forbedring
- Spesialisering kan bidra til økt effektivitet og bedre kvalitet. Med noe flere ressurser i SSK øker også muligheten for spesialisering. Vi anbefaler ytterligere spesialisering av seksjoner og ledere
- Bygge ned skillet mellom omdisponerte og faste, samt fase omdisponerte ut så snart restansene er redusert

Vi mener også det ligger et potensial i konkret å gå gjennom eksempler på «beste praksis» når det gjelder godt saksforberedende arbeid innenfor akseptabel ressursbruk, for å få en omforent forståelse av balansen mellom effektivitet og kvalitet. Følgende tiltak bør vurderes:

- Casebasert gjennomgang av «beste praksis» i SSK for å skape felles forståelse av hva «god nok» policy innebærer i praksis.

8.4.3 Anonymisering av vedtak

Anonymisering med sikte på offentliggjøring av vedtak, tar betydelig tid for sekretariatet. I dag er det saksbehandlerne som gjør dette arbeidet.

Vi mener for det første at det bør vurderes å begrense hvilke saker som skal anonymiseres. Det er visstnok slik at alle saker om merverdiavgift, også de som er avgjort i alminnelig avdeling, blir anonymisert med sikte på offentliggjøring, mens dette bare gjelder vedtak i stor avdeling for andre saker. Det er vanskelig å se at det er behov for større grad av offentliggjøring av saker om merverdiavgift enn saker om andre skatter. Vi foreslår derfor at bare vedtak fra stor avdeling om merverdiavgift anonymiseres og offentliggjøres. Saker i stor avdeling bør fortsatt anonymiseres, uansett hvilke skatter eller avgifter det dreier seg om.

For det andre bør arbeidet med anonymisering spesialiseres og legges enten til lederstøtte eller til etat utenfor SSK. Det vil frigjøre en del saksbehandlerkapasitet som kan brukes til løpende saksproduksjon og nedbygging av restanser. Et motargument er at saksbehandler kjenner saken godt og kan gjøre anonymiseringen raskere og med større kvalitet. Imidlertid er arbeidet tidkrevende, og vi tror anonymiseringen, kan spesialiseres til andre ressurser enn saksbehandlerne. Det fordrer god opplæring og oppfølging av de som skal anonymisere og det kan også være hensiktsmessig med stikkprøvekontroller for å sikre tilstrekkelig kvalitet.

8.4.4 Effektive systemer og verktøy

Effektive systemer er viktig for å sikre god saksflyt og høy produksjon. Vi foreslår følgende tiltak:

- SSK bør få utarbeidet eget elektronisk saksarkiv som er egnet for behovet i sekretariatet. Ved å se liknende saker i sammenheng og lære fra tidligere saker, reduseres arbeidsmengden i den enkelte saken.
- ELArk må forbedres slik at det ikke er nødvendig å føre manuelt excelark. SKD må sikre at ELArk har nødvendig funksjonalitet og gir relevant styringsinformasjon på en effektiv måte.

8.4.5 Tidsregistrering i sekretariatet

Det finnes i liten grad systematisk kunnskap om den faktiske tidsbruken på ulike saker i SSK. Med tidsbruk mener vi her timer og dager som saksbehandler bruker til arbeid med den enkelte saken, ikke saksbehandlingstid forstått som tid fra saken kommer inn til den er ferdig behandlet.

Vurdering

Vi mener det bør innføres tidsregistrering på saksnivå. Dette er viktig og bør gjøres så fort som mulig. Vi erfarer at flere andre nemnder har innført tidsregistrering, for eksempel Klagenemndssekretariatet i Bergen²⁶. Formålet er å få et bedre kunnskapsgrunnlag om tidsbruk. Dette kan gi nyttig styringsinformasjon og viktig informasjon i dialogen om hvilket ressursbehov som trengs. Tidsregistrering gir også mulighet for bedre prognoser om saksavvikling og potensielt en bedre saksstyring.

Det er samtidig viktig at tidsregistreringen gjøres enkel med få kategorier. Erfaringen fra andre nemnder og organisasjoner mer generelt er videre at informasjonen fra slike styringssystemer må brukes i

²⁶ Klagenemndssekretariatet ble opprettet 1. april 2017, og ligger i Bergen. Organisatorisk er Klagenemndssekretariatet underlagt Nærings- og fiskeridepartementet. Klagenemndssekretariatet er et saksforberedende organ for seks ulike klagenemnder. Se nærmere beskrivelse på hjemmesiden: <https://www.klagenemndssekretariatet.no/om-oss>

Beskrivelsen av kravet til tidsregistrering står i tildelingsbrevet for 2019, side 3: «Klagenemndssekretariatet skal registrere ressursbruken for hver enkelt sak og sakstype, herunder innsynsaker, det behandler for den enkelte nemnd. Registreringen skal også omfatte Klagenemnda for offentlige anskaffelser. Sekretariatet må påse at ressursbruken på hver av nemndene står i forhold til tildelte og tilgjengelige ressurser. Nærings- og fiskeridepartementet ber en kvartalsvis rapportering, inkludert en analyse av ressursbruken for saksbehandlingen knyttet til hver av nemndene, fra Klagenemndssekretariatets».

styringen på overordnet nivå i instansen og ikke på individnivå²⁷. Informasjonen egner seg også godt i dialogen om målkrav og behov for ressurser (styringsdialogen mellom SSK og SKD).

Innføring av timeregistrering forutsetter at leder og ledelsen er reelt positive til en slik ordning og skaper en kultur som ikke forbinder dette med kontroll. Tidsregistrering må kombineres med tett lederoppfølging av de ansatte.

8.4.6 Ledelse

Vi har skrevet at vi har oppfattet mulige urealisert potensial når det gjelder produksjonsledelse, endringsledelse og relasjonsledelse i SSK. Det synes å være behov for å styrke sekretariatets samlede kompetanse innen disse områdene.

Det er ikke så mange måter å gjøre dette på:

- Sette av mer tid til endringsledelse og relasjonsledelse
 - Det synes å være behov for å frigi mer ledertid fra rapportering og møter.
- Rekruttere supplerende kompetanse
 - Produksjonsledelse
 - Endringsledelse
- Utvikle mer kompetanse internt
 - Frigi medarbeidertid til flere utviklingstiltak både på organisasjonsnivå og individuelt
 - Dette krever også mer ressurser, eller aksept for lavere produktivitet i en periode

Det er vanskelig å se at dette på kort sikt kan løses kun gjennom interne utviklingstiltak. Det synes derfor helt nødvendig å rekruttere strategisk lederkompetanse hva gjelder utvikling av effektive interne styringsverktøy, strukturer og prosesser. Vi gjentar at det også er nødvendig med å sikre tilstrekkelige ressurser for å realisere effektiviseringspotensial.

8.5 Tiltak i Skatteklagenemnda

Nemnda er i dag ingen flaskehals for saksflyt, men det kan nemnda bli dersom den mottar vesentlig flere saker fra sekretariatet raskere enn i dag.

I det følgende drøfter vi ett forslag til effektivisering som krever lovendring. Vi foreslår å oppheve regelen om at alle dissenssaker skal behandles i stor avdeling. Om saken ikke av andre grunner bringes inn for stor avdeling, innebærer dette at dissensavgjørelsen i alminnelig avdeling blir stående som Skatteklagenemndas vedtak i saken.

²⁷ Resultater fra registrering bør ikke brukes til vurderinger av de ansatte og det bør ikke knyttes insentiver på individnivå til tidsregistreringen.

8.5.1 Saker til stor avdeling

Etter dagens regler skal alle saker hvor det er dissens i alminnelig avdeling, behandles i stor avdeling, jf. skatteforvaltningsforskrift § 2-8-5 tredje ledd tredje punktum. Begrunnelsen i forarbeidene synes å være at dissens i alminnelig avdeling er en indikasjon på at saken er så tvilsom at den bør behandles i stor avdeling, Prop. 1 LS (2014-2015) pkt. 13.6.4.

Erfaring har imidlertid vist at regelen fører til saker som kan gjelde ganske små beløp, eller som ikke er særlig tvilsomme, må behandles i stor avdeling. Selv om behandlingen i nemnda ikke er noen flaskehals av betydning i dag, kan det bli det ved større gjennomstrømming av saker i SSK. Behandling i stor avdeling er ressurskrevende fordi sakene må behandles i møte, og fordi mange saksbehandlere må avsette tid for å møte i nemnda.

Vi foreslår derfor å oppheve regelen om at alle dissenssaker skal behandles i stor avdeling. Om saken ikke av andre grunner bringes inn for stor avdeling, innebærer dette at dissensavgjørelsen i alminnelig avdeling blir stående som Skatteklagenemndas vedtak i saken.

Skatteklageforskriften § 2-8-5 tredje ledd tredje punktum bestemmer også at en sak skal behandles i stor avdeling «dersom minst ett av medlemmene [i alminnelig avdeling] krever det». Vi foreslår at også denne bestemmelsen oppheves. Vi har ingen oversikt over i hvilken utstrekning denne bestemmelsen benyttes i praksis, men vi antar at det er nokså sjelden. Det er riktignok slik at det at ett medlem av alminnelig avdeling mener at saken bør behandles i stor avdeling, er en indikasjon på at saken er tvilsom. Vi mener imidlertid at det er mer rasjonelt at nemndas leder tar denne beslutningen. Nemndas leder vil ha best innsikt i nemndas praksis og dermed også hvilke saker som bør behandles i stor avdeling. Nemndas leder har dessuten oversikt over nemndas ressurser og arbeidsoppgaver som gjør det mulig å prioritere hvilke saker som behandles i stor avdeling.

Som en konsekvens av dette forslaget må bestemmelsen i forskriften § 2-8-10 første ledd annet punktum – der det heter at alminnelig avdeling «treffer avgjørelser ved enighet» – oppheves. Endringene innebærer at en dissensavgjørelse i alminnelig avdeling blir endelig, med mindre saken bringes inn for stor avdeling.

Når regelen om at dissenssaker og saker hvor ett medlem i alminnelig avdeling krever det skal i stor avdeling, oppheves, må det etableres andre mekanismer for utvalg av saker som skal i stor avdeling. Som alt antydnet bør det være nemndas leder som gis kompetanse til å bestemme dette. Nemndas leder har allerede i dag kompetanse til å bestemme at en sak skal gå direkte i stor avdeling. Denne regelen må suppleres med en regel om at lederen også kan beslutte at en sak som er avgjort i alminnelig avdeling, skal behandles i stor avdeling. Selv om det ikke foreslå regelfestet, vil det i praksis være nærliggende at nemndas leder først og fremst vurderer hvilke dissenssaker som bør behandles i stor avdeling.

Endringsforslagene innebærer at nemndas leder får et betydelig større ansvar for å bestemme hvilke saker som skal behandles i stor avdeling. Det kan derfor være behov for en viss avlastning av lederen, noe som kan skje ved lederen kan delegerer til nestlederen å fatte slike beslutninger.

Vi foreslår på denne bakgrunn slik endring i skatteforvaltningsforskriften § 2-8-5:

§ 2-8-5 tredje ledd tredje punktum skal lyde: «Nemndas leder skal bestemme hvilke av sakene som har vært behandlet i alminnelig avdeling, som skal behandles i stor avdeling.»

§ 2-8-5 tredje ledd nytt femte punktum skal lyde: «Nemndas leder kan delegere myndighet som omtalt i tredje og fjerde punktum, til nestlederen.»

§ 2-8-10 første ledd annet punktum oppheves.

8.6 Ressursbehov

8.6.1 Tidligere vurderinger av ressursbehov

Hva som er tilstrekkelig ressurser i SSK er og har vært et krevende spørsmål. Ressursbehovet har blitt estimert og vurdert flere ganger ved tidligere anledninger. Vi vil kort redegjøre for noen av vurderingene og estimatene.

Ved vurderingen av ressursbehovet er det nærliggende å legge vekt også på de vurderingen som SKD har gjort i forbindelse med arbeidet med ny klagenemnd, ikke minst fordi SKD har førstehånds innsikt i hva skatteetatens ressurser benyttes til. I rapporten «Forbedringer i og alternativer til dagens nemndsordning», datert 10. april 2013, er direktoratet inne på dette to steder:

På s. 32 antas at det ble brukt cirka 107 årsverk på klagebehandlingen for skatteklagenemndene og *Klagenemnda for merverdiavgift* i det gamle systemet. Det antas at skattekontorenes adgang til å omgjøre egne vedtak vil omtrent halvere antall saker til klagenemnd. Det er grunn til å anta at svært mange av sakene der skattekontorene omgjør vedtaket, er relativt enkle saker, og mange av dem har trolig karakter av ren retting av feil i endringsvedtaket. De vanskelige og arbeidstunge sakene vil typisk gå videre til sekretariatet og nemnda. Et forsiktig overslag kunne da tilsi at minst halvparten av de 107 årsverkene vil trenge til Skatteklagenemnda (inklusive sekretariatets) arbeid. På s. 55 i rapporten – i forbindelse med forslag om at sekretariatet for nemnda skulle legges til Rettsavdelingen i SKD – anslår direktoratet at nemnda vil behandle cirka 2 000 saker i året, og det antas at «Skattedirektoratet vil trenge cirka 50 saksbehandlere som arbeider med klagebehandlingen på full tid».

I notat fra SKD til FIN datert 24. oktober 2018 skisseres mulige løsninger for hvordan saksbehandlingstiden kan reduseres. Et forslag er her at SSK tilføres et tilstrekkelig antall ressurser. SSK anslår dette til å utgjøre opptil 19 nye faste stillinger, og SKD synes å slutte seg til dette (gitt at SSKs arbeidsform videreføres). Dette anslaget er gjort etter at de enkle klagesakene ble overført til SKD.

8.6.2 Vurderinger

Det er to forhold som særlig påvirker SSK sin kapasitet med dagens rammer: hvor stor andel av sakene som er enkle saker, og hvor høy produktiviteten i SSK er. For å synliggjøre betydningen av sakens

kompleksitet og SSKs produktivitet har vi laget flere scenarier for henholdsvis høy/ lav andel enkle saker, og for videreføring av dagens produktivitet og økt produktivitet fremover. SSK, SKD og Oxford Researchs sine anslag er at det vil komme mellom 1 500 og 1700 saker i løpet av 2019.

Vi vurderer at det mest sannsynlige med dagens ressursramme er at SSK ikke vil bygge opp flere restanser. SSK vil imidlertid heller ikke evne å redusere restansene i betydelig grad.

Cirka 60 av restansesakene er ifølge SSK særlig krevende saker. SSK oppgir at ett saksbehandler-årsverk klarer å produsere 4 slike saker i løpet av ett år. For 2019 har SSK allerede fått inn 5 særlig store saker. SSK har trolig behov for ytterligere saksbehandler-årsverk for å håndtere de særlig store sakene.

Etter vår vurdering bør SSK tilføres 20 ekstra saksbehandlerårsverk for å sikre rask nedbygging av restansene (i løpt av cirka 3 år).

Vi har i ressursanalysen brukt to scenarier for produktivitet. Det første baserer seg på vårt estimat av dagens produksjon i SSK (4 ikke-enkle saker per måned eller 10 enkle saker per måned). I dette scenariet kan ett saksbehandlerårsverk produsere enten 105 enkle eller 42 ikke-enkle saker.

I det andre scenariet forutsetter vi betydelig økt produktivitet sammenliknet med dagens produksjon for SSK i 2019. Vi forutsetter at tidsbruken for å behandle en enkel sak reduseres til én dag, og at en ikke-enkel sak vil ta 4 dager (istedenfor 5 dager). Én saksbehandler vil da i løpet av én måned kunne produsere 21 enkle saker eller 5 ikke-enkle saker. På årsbasis gir dette 210 enkle saker eller 52 ikke-enkle saker per årsverk.

Vi anser en videreføring av dagens produksjon som mest realistisk for 2019 og 2020. SSK har i perioden 2016-2018 hatt en lavere gjennomsnittlige produksjon enn dagens, selv med en høyere andel enkle saker enn i dag. Det vil ta tid å realisere fullt ut effektiviseringstiltak. Hva kan og bør SSK produsere med dagens bemanning? Med dagens produktivitet og 32 saksbehandlerårsverk + 4 saksbehandlerårsverk til 16 særlige tidskrevende saker bør SSK kunne produsere 1 764 saker. Det betyr at SSK i dag har en bemanning som sikrer saksbehandling av innkomne saker i løpet av ett år. Med økt produktivitet og/ eller en større andel enkle saker, øker naturligvis produksjonen.

Med dagens produktivitet og antatte saksfordeling er ikke SSK bemannet til å bygge ned restansene²⁸. For å bygge ned restansene og sikre kvalitet og rask saksbehandling, anbefaler vi at SSK tilføres cirka 20 saksbehandlerårsverk. Med dagens produktivitet (scenario 1), vil 10 ekstra saksbehandlerårsverk kunne bygge ned restansene med 710 saker i året. Restansene er da bygget ned i løpet av cirka 4 år. Vi har holdt utenfor de store, kompliserte sakene i denne beregningen av restansene. Vi anser det som sannsynlig at det er mellom 30-60 slike store saker blant restansene. Det tilsvarer et ressursbehov på mellom 8-15 årsverk for å behandle disse sakene i løpet av et år.

²⁸ Med dagens produktivitet, dagens antatte sammensetning av enkle og ikke-enkle saker, og en forutsetning om et høyt antall innkomne klager, vil det ta mange år å redusere samtlige restanser.

En annen måte å vurdere ressursbehovet på er å beregne hvor mye ressurser en trenger for å bygge ned restansene i løpet av en viss tidsperiode. I det følgende redegjør vi for ressursbehovet gitt at restansene bygges ned over henholdsvis 1 år, 3 år eller 5 år. Forutsetningen er dagens produktivitet og saksfordeling (scenario 1). Vi forutsetter videre at det årlig kommer 1 600 nye saker til SSK.

For å bygge ned restansene i løpet av 1 år, er det behov for 44 saksbehandlerårsverk utover dagens bemanning. Dessuten er det behov for cirka 8-15 årsverk for å saksbehandle restansene på 30-60 store saker. Samlet er det behov for 52-59 ekstra saksbehandlerårsverk for å bygge ned restansene i løpet av 1 år. For å bygge ned restansene i løpet av 3 år, er det behov for cirka 13 saksbehandlerårsverk utover dagens bemanning. Dessuten er det behov for cirka 3-5 årsverk årlig i tre år for å saksbehandle restansene på 30-60 store saker. Samlet er det behov for 16-18 ekstra saksbehandlerårsverk for å bygge ned restansene i løpet av 3 år. Dersom en ønsker å bygge ned restansene i løpet av 5 år, er det behov for cirka 7 saksbehandlerårsverk utover dagens bemanning. Dertil er det behov for cirka 2-3 årsverk årlig i fem år for å saksbehandle restansene på 30-60 store saker. Vi finner dermed at det samlet er behov for cirka 9-10 ekstra saksbehandlerårsverk dersom en ønsker å bygge ned restansene i løpet av 5 år.

Beregningene av ressursbehov for å bygge ned restansene, har ikke tatt høyde for opplæringsbehov og redusert produktivitet i en innkjøringsfase. Beregningene har heller ikke tatt høyde for økt ressursbehov i SSK til kvalitetssikring og ledelse grunnet økt bemanning. Ressursbehovet er dermed trolig noe større enn det beregningen viser. Etter vårt skjønn er det sannsynlig at en trenger 1-2 årsverk mer til ledelse og 1-2 årsverk mer til kvalitetssikring. Dess kortere tid restansene skal bygges ned, dess større ressursbehov for lederstøtte og kvalitetssikring. Imidlertid har vi ikke systematiske data som gir gode estimater for dette. Vi anser at SKD og SSK bør i samarbeid drøfte støtteressurser som er nødvendig. I tabellen nedenfor viser vi ressursbehovet for å bygge ned restansene. Forutsetninger: Dagens produktivitet, antatte saksfordeling og 1 600 innkomne saker per år. Restanser forutsettes til å være cirka 2 600 saker.

Tabell 3: Ressursbehov for å bygge ned restansene under dagens produktivitet – årsverk i tillegg til dagens kapasitet

	1 år	3 år	5 år
Ressursbehov for å saksbehandle restansesakene (eksl. 30-60 store saker)	44	13	7
Ressursbehov for å saksbehandle 30-60 store restansesaker	8-15	3-5	2-3
Totalt behov for ekstra årsverk for å bygge ned restanser	52-59	16-18	9-10
Kilde: Oxford Research AS			

Vi har foreslått at skattekontorets saksforberedelse begrenses. Vi anbefaler at de frigjorte ressurser ved skattekontorene, grunnet deres mer begrensede rolle i klagesaksbehandlingen, brukes til å finansiere tilstrekkelig mange nye stillinger ved SSK til at innkomne saker kan håndteres. Sekretariatet bør bemannes slik at også restansene kan avskaffes innen rimelig tid.

Et vanskelig spørsmål er hvilke modeller for ekstra bemanning som er hensiktsmessige for å bygge ned restansene. Her kan det tenkes flere muligheter: faste ansatte, omdisponerte fra skattekontorene

og en kombinasjon av disse²⁹. Vår hovedanbefaling er at stillingene i hovedsak bør være faste, gitt at SSK sine erfaringer med midlertidige stillinger er blandede. Etter vår vurdering er faste ansatte også mest i tråd med forutsetningene og målene i forarbeidene. Når restansene etter hvert reduseres, antas det at en tilsvarende reduksjon av staben i hovedsak kan skje ved naturlig avgang.

I denne vurderingen må også praktiske hensyn med tilgjengelig kompetanse hensyntas. Dersom en ønsker en rask nedbygging kan det være nødvendig å vurdere å bygge opp en midlertid avdeling i en by med stor nok tilgang av skattejurister, med faste ansatte fra skattekontor og privat sektor og noen omdisponerte. Det kan være for eksempel være Bergen, Trondheim eller Oslo.

Det er vår vurdering at de som er omdisponert 100 % til SSK, etter en tid bør kunne få samme oppgaver og tillit til faglig kvalitet som de faste ansatte. Vi forstår behovet for kvalitetssikring fra fast ansatte i en opplæringsperiode, men legger til grunn at det ikke vil være nødvendig eller hensiktsmessig dersom de omdisponerte arbeider over lengre tid 100 % for sekretariatet.

²⁹ I teorien kunne man også tenke seg en midlertid overføring av visse sakstyper til SKD.

9. Vedlegg

Vedlegget til denne rapporten inneholder analyser og redegjørelser som er utarbeidet i dette prosjektet, og som kan være av interesse for den enkelte. Kapitlene i vedlegget er imidlertid teknisk og detaljerte, og er derfor holdt utenfor hovedrapporten.

I vedlegget er det en detaljert gjennomgang av saksstatistikk, så vel som en beskrivelse av den danske klageordningen. Merk at omtalen av den danske ordningen ikke har som ambisjon å være en fullstendig og uttømmende beskrivelse av ordningen. Kapitlet legger vekt på fellestrekk og forhold som kan tenkes å ha overføringsverdi til SSK/ SKN.

Videre inneholder vedlegget en kort redegjørelse for hvordan vi definerer enkle saker. Dette baserer seg stort sett på estimater SSK selv har gjort.

9.1 Detaljert gjennomgang av saksstatistikk

Den følgende gjennomgangen er i all hovedsak basert på uttrekk fra ElArk, som Oxford Research har fått fra Skattedirektoratet. Videre er det benyttet sammenstillinger og statistikk utarbeidet av SSK. Der vi benyttet datamaterialet som kommer direkte fra SSK, er dette fremhevet i teksten.

Vi viser til kapittel 2.2.3 for en nærmere redegjørelse for datamaterialet og metodiske veivalg i analysen.

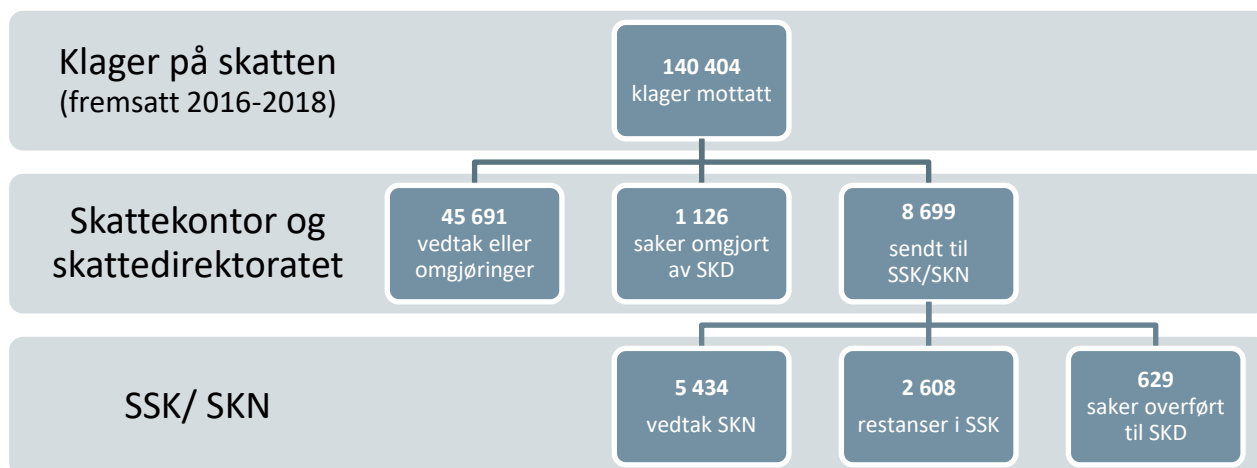
9.1.1 Oversikt over klager

Figuren nedenfor viser en estimering av tilfanget av klager i perioden 2016-2018. Tallene i figuren stammer fra ulike datakilder, og er derfor beheftet med en viss usikkerhet. I datasettet Klager finner vi cirka 140 000 unike klager som er satt frem i perioden 2016-2018. I datasettet Behandlingsresultater finner vi at 1 126 klager er behandlet av Skattedirektoratet. Skattekontorene har fattet vedtak i 45 700 klager, hvor det er gitt helt eller delvis medhold, eller skattekravet helt eller delvis er opphevet. I cirka 7 800 tilfeller gir skattekontoret avslag, uten av skattepliktig bringer klagen inn for SSK/ SKN.

Vi estimerer at det er brakt inn cirka 8 700 klager for SSK/ SKN. Dette er hovedsakelig klager sendt inn fra skattekontorene og fra SKD, men det er også saker SSK/ SKN har tatt opp på eget initiativ. Videre ble 26 klager trukket av skattepliktig. Denne opplysningen foreligger kun i SSK sine egne datasett. Ifølge SSK sine data har 629 klager blitt overført SKD til behandling etter at saken først ble mottatt i SSK. Våre utregninger på bakgrunn av en kombinasjon av datasettene Behandlingsresultater og Redegjørelser tilsier at SSK/ SKN har ferdigbehandlet 5 434 saker, mens 2 608 saker gjenstår som restanser per 28. desember 2018.

Som det går frem av figuren under, er det i overkant av 80 000 klager hvor statusen er ukjent. Skattedirektoratet påpeker at dette er komplekse spørsmål, hvor det er flere årsaker til at status står som «ukjent». Det er flere mulige forklaringer, for eksempel at klager kan avvises på skattekontorene. Noen kan da bli ført som «ikke medhold» uten at dette blir registrert. Det har også vært en overgangsregel med hjemmel i ligningsloven (før 2017). For klager som er eldre enn 2017 kan det forekomme at saker ble avsluttet på skattekontoret. Denne hjemmelen finnes ikke i skatteforvaltningsloven i dag, og alle saker der skattekontoret ikke gir medhold skal sendes til nemnda eller SKD som klageinstans.

Figur 11: Fordelingen av klager

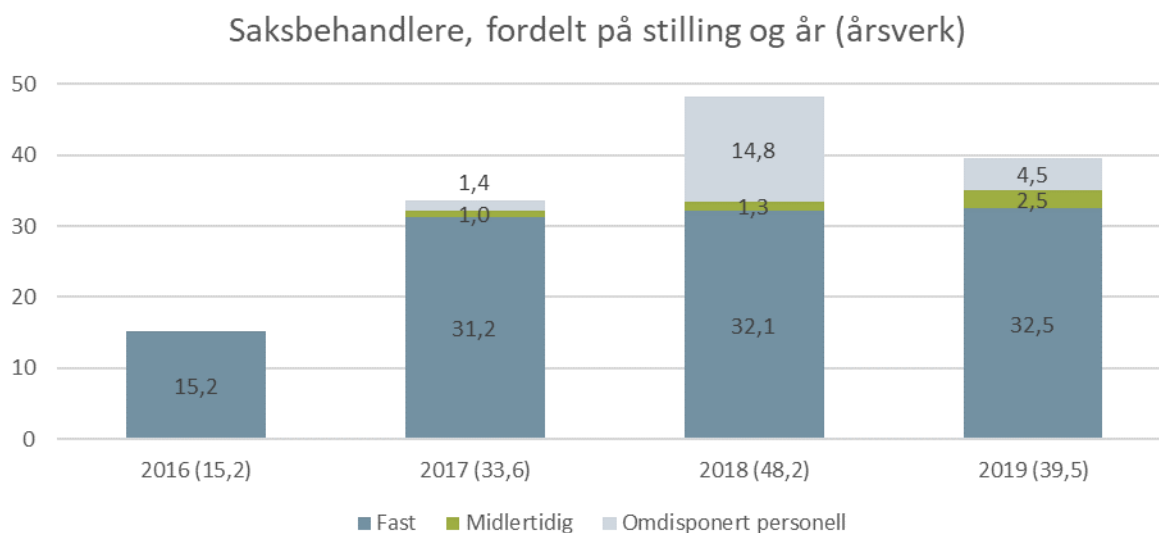


Kilde: Oxford Research AS

9.1.2 Kapasiteten i Sekretariatet for skatteklagenemnda

Ved opprettelsen i 2016 disponerte SSK over 21 fast ansatte saksbehandlere som utgjorde 15,2 årsverk. Antall saksbehandlere har økt over tid, og i juli 2017 var det 31 fast ansatte saksbehandlere, 2 midlertidig ansatte saksbehandlere, og 5 omdisponerte saksbehandlere fra Skattedirektoratet. De fast ansatte saksbehandlerne utgjorde 31,2 årsverk, mens de 2 midlertidig ansatte utgjorde ett årsverk., og de 5 omdisponerte sto for 1,4 årsverk. Innen Juli 2018 hadde antall fast ansatte saksbehandlere økt til 32, mens det var 1 midlertidig ansatt og 23 omdisponerte ressurser. Dette utgjorde totalt 48,2 årsverk. Per januar 2019 er det 33 fast ansatte saksbehandlere, 3 midlertidig ansatte og 9 omdisponerte. Dette tilsvarer totalt 39,5 årsverk. Administrative årsverk og ledelsen inngår ikke i figuren.

Figur 12: Saksbehandlere, fordelt på stilling og år (årsverk)



Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SSK

Sykefraværet har i perioden 2016-2018 ligget på mellom 1,8 og 2,8 %. Mellom juli 2016 og juli 2017 sluttet 2 saksbehandlere, i den påfølgende perioden sluttet 1, og mellom juli 2018 og januar 2019 har 6 saksbehandlere sluttet.

Blant de 33 saksbehandlerne i SSK er det nesten like mange menn som kvinner. De fleste saksbehandlerne har utdanning innenfor rettsvitenskap, men det er enkelte økonomer og revisorer blant de ansatte. Det er få ansatte i SSK som er under 30 år eller over 60 år. 11 saksbehandlere er 30-39 år, og 13 saksbehandlere er 40-49 år. Gjennomsnittlig ansiennitet i SSK er 24 måneder.

Blant saksbehandlerne har 12 erfaring fra Skatteetaten, mens 21 har erfaring fra både Skatteetaten og fra privat næringsliv.

9.1.3 Sentrale variabler – utfall, region, enkle saker

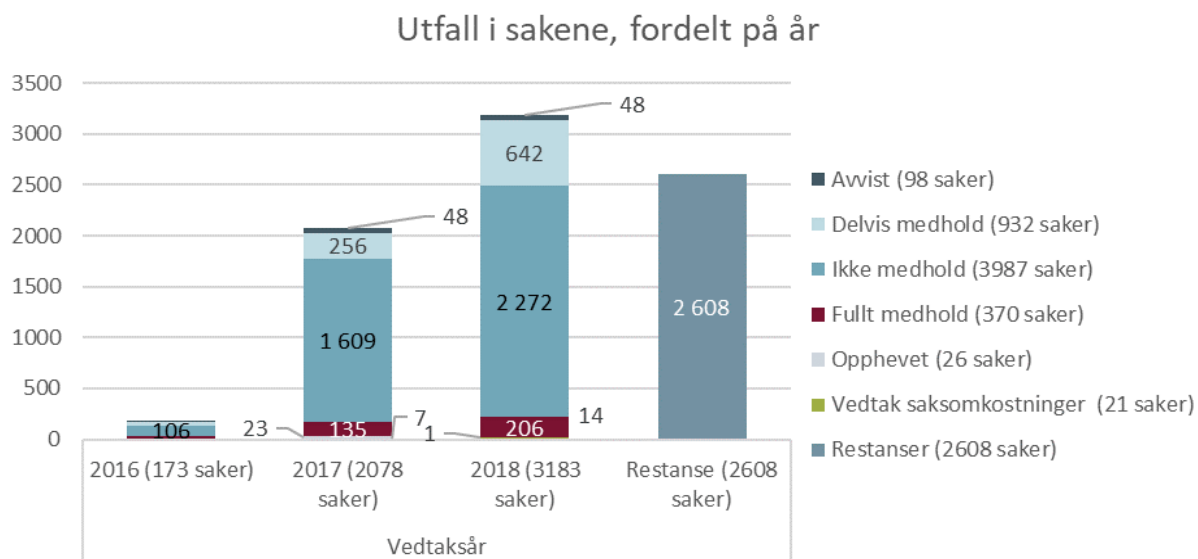
Tabellene nedenfor viser hvordan datamaterialet er satt sammen med hensyn til en rekke variabler, herunder utfall i saken, region og saksbehandlingstid. Vi viser også fordelingen med hensyn til om saken er enkel eller ikke.

Utfall i sakene behandlet i Sekretariatet for skatteklagenemnda/ Skatteklagenemnda

Figuren nedenfor viser hvilke utfall det har vært i saker i SSK/ SKN. Sakene er fordelt over år hvor SKN har fattet vedtak. Saker som per 28. desember 2018 ikke var avgjort regnes som restanser. Saker som er overlevert SSK/ SKN, men som har falt bort eller er trukket, er ikke tatt med i beregningen.

Sakene hvor det ble fattet vedtak i 2016 kan være noe utfordrende å tyde. Sammensetningen er som følger: 2 saker ble avvist, 34 klager fikk delvis medhold, 106 klager fikk ikke medhold, og 29 klager fikk fullt medhold. 2 saker ble opphevet. Det ble ingen vedtak «Saksomkostninger». Vedtakene i 2017 og 2018 går frem av figuren nedenfor. Sakene hvor det ikke er gitt medhold utgjør den største andelen av sakene i både 2017 og 2018.

Figur 13: Utfall i sakene, fordelt på år



Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

Ifølge tall fra SSK er 629 saker oversendt SKD til saksbehandling. Disse sakene er ikke inkludert i EIArk-uttrekkene, og inngår derfor ikke i denne beregningen.

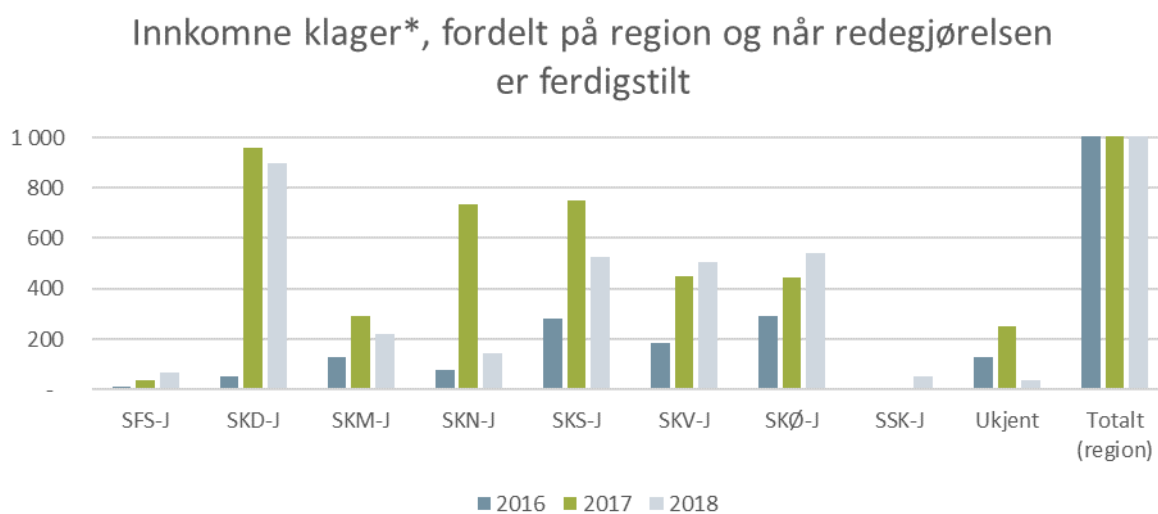
Hvor kommer klagen fra?

Variabelen *Region* viser enten regionen hvor skattekontoret har mottatt klagen, eller regionen til skattekontoret som har skrevet redegjørelsen i klagen. En del klager er videreformidlet til SSK/ SKN fra

Skattedirektoratet (SKD-J), Sentralskattekontoret (SSK-J) eller Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS-J). Sistnevnte ble lagt ned i 2019, men ikke alle klagenene fra kontoret er ferdig behandlet enda. Mesteparten av klagenene kom fra SKD, Skatt Sør (SKS-J) og Skatt Øst (SKØ-J).

Figuren nedenfor viser hvor klagenene kommer fra, fordelt på året redegjørelsen er skrevet. Figuren viser totalt 8 065 klager.

Figur 14: Innkomne klager*, fordelt på region og når redegjørelsen er ferdigstilt



* Ikke medregnet klager som er trukket eller videresendt til SKD, 6 klager har ukjent klageår og er holdt utenfor
Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

SSK har også registrert om skattepliktig i klagen er en privatperson/ enkeltmannsforetak eller et selskap. I 54 % av klagenene er skattepliktig en privatperson, og 41 % av klagenene gjelder selskaper. I 5 % av klagenene er dette ukjent.

Om enkle saker

I tråd med et notat fra SSK³⁰ har vi kodet saker som enkle og ikke-enkle. Dette er nærmere forklart i tekstboksen.

Figur 15: Tekstboks om hvordan vi definerer enkle saker

Hva er enkle saker?

SSK har definert denne typen saker som etter 1. august 2018 skal overføres til SKD som enkle saker. Disse sakene kaller vi Enkel - SKD.

³⁰ Utdrag fra notatet er lagt ved i kapittel 8.3.

Med utgangspunkt i variabelen *Klagekode1* kan vi definere og identifisere det tematiske området i en rekke saker. SSK har slått fast at *en andel* innenfor visse tematiske områder er å regne som enkle saker. Dette gjelder MVA-saker, merkostnader, sakskostnader, fast eiendom og tilleggsskatt/ tilleggssavgift. For eksempel mener SSK at 8 % av MVA-sakene er å regne som enkle saker. Imidlertid har ikke SSK definert hvilke saker dette gjelder. Vi har dermed ingen forutsetninger for å kunne definere den individuelle MVA-saken som enkel eller ikke.

Vi har derfor valgt to ulike tilnærminger til enkle saker. Når vi gjennomfører univariate analyser legger vi til grunn at samtlige Enkel - SKD saker er enkle. Videre følger vi SSK sine estimater og regner. For eksempel kategoriseres 8 % av MVA-sakene som enkle, og 92 % av MVA-sakene som ikke-enkle. Dette gjør vi også når vi beregner sammensetningen av restansene. Det er totalt 2 559 saker som er merket med Enkel - SKD, og 490 saker som er merket med Enkel - Område. Dette inkluderer både ferdigbehandlede saker og restansesaker.

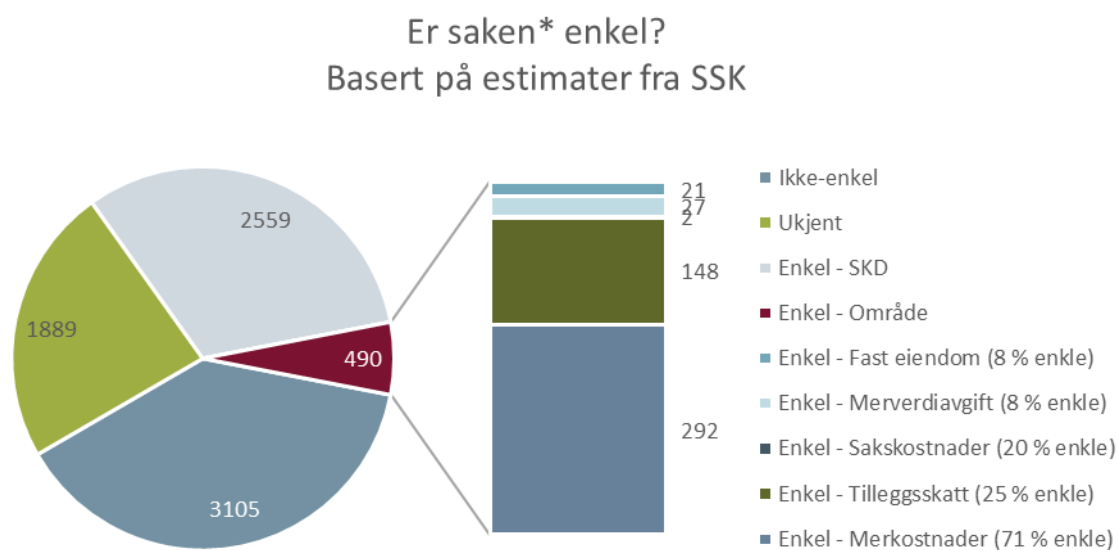
I bivariate og multivariate analyser er imidlertid fraværet av informasjon på saksnivå problematisk. Siden vi ikke vet hvilke saker som er enkle, regner vi samtlige saker innenfor områdene MVA, merkostnader, sakskostnader, fast eiendom og tilleggsskatt/ tilleggssavgift som ikke-enkle. Dette er på bakgrunn på at vi ikke kan anta at saker innenfor et gitt område fordeler seg likt langs de øvrige variablene. Resultatet blir at de 490 sakene med Enkel - Område behandles som ikke-enkle saker, og at vi dermed underestimerer andelen enkle saker. Et alternativ hvor samtlige saker innenfor disse områdene anses som enkle, gir en grov overestimert andelen enkle saker.

En god del saker mangler klagekode. Vi har derfor ikke mulighet til å si om saken burde behandles av SSK eller SKD, og om saken faller inn under et område med enkle saker, eller ikke. Dette er en kilde til usikkerhet. SSK har imidlertid påpekt at saker hvor klagekoden er ukjent, kan regnes som ikke-enkle saker.

I det følgende skiller vi derfor i all hovedsak mellom saker som vi vet er enkle fordi sakstypen er lagt til SKD, og andre saker.

SSK har hatt 8 043 saker, inkludert restanser. Som figuren nedenfor viser, kan 2 559 saker regnes som enkle fordi de tilhører en sakstype som etter 1. august 2018 skal oversendes SKD. Med utgangspunkt i *Klagekode1* finner vi en del saker innenfor områdene MVA-saker, merkostnader, sakskostnader, fast eiendom og tilleggsskatt/ tilleggssavgift. En viss andel av disse sakene kan regnes som enkle. For eksempel mener SSK at 8 % av MVA-sakene er enkle. De resterende 92 % av MVA-sakene er ikke-enkle. Til sammen estimerer vi at 490 saker kan antas å være enkle. Blant disse er 292 saker innenfor området merkostnader, 148 saker som gjelder tilleggsskatt, 27 saker som gjelder MVA, 21 saker som gjelder fast eiendom, og 2 saker som gjelder sakskostnader. Vi har 3 105 saker som har en klagekode som tilsier at de tilhører et ikke-enkelt område. Denne kategorien inneholder også sakene innenfor MVA, merkostnader, osv., som ikke er å anse som enkle. Til slutt er det 1 889 saker som mangler en klagekode. SSK mener at disse sakene er å anse som ikke-enkle saker.

Figur 16: Er saken enkel? Basert på estimater fra SSK



*Ferdigbehandlede saker og restanser
Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

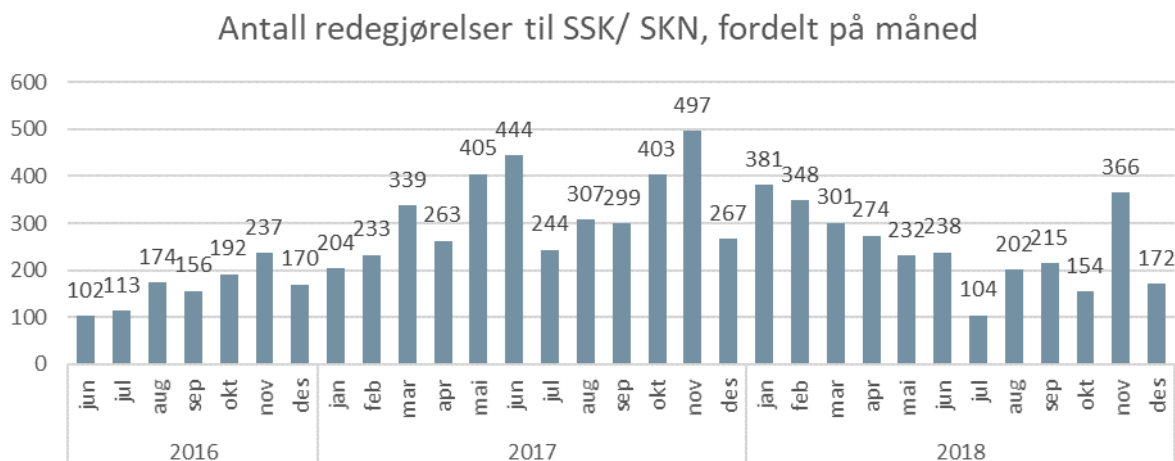
Til sammen gir dette 3 049 saker som anses å være enkle, og 4 994 saker som kan anses å være ikke-enkle.

SSK påpeker at sammensetningen av sakene etter 01.08. 2018 vil være annerledes, da en del sakstyper som utgjorde en stor andel av de enkle sakene er overført til SKD.

9.1.4 Utvikling over tid

I de fleste tilfellene skriver skattekontorene en redegjørelse før saken sendes til SSK/ SKN. Dette gir en pekepinn på når SSK får inn nye saker. I 2016 ble det skrevet 1 144 redegjørelser til SSK. Tallet økte til 3 905 i 2017, og falt deretter til 2 987 i 2018.

Figur 17: Antall redegjørelser til SSK/ SKN, fordelt på måned



Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

Som figuren over viser, har det vært en økning i antall saker til SSK/ SKN fra 2016 til 2018. Tilsvarende har SKN hatt en økning i antall vedtak fra 2016 til 2018. Tabellen nedenfor viser klager, vedtakene og restansene, fordelt på om saken er enkel eller ikke-enkel.

Når vi ser på vedtak over tid, finner ser vi at SKN har fattet en del vedtak i saker som er merket som Enkel – SKD, særlig i løpet av 2018. Her har det vært en sterk økning fra 2017 til 2018. Det er få slike saker igjen i restansebunken til SSK/ SKN.

Kategorien Andre saker inneholder både saker med ukjent sakstype, saker hvor sakstypen skulle tilsi at saken er ikke-enkel, og samtlige saker innenfor områdene MVA, merkostnader, saks kostnader, fast eiendom og tilleggsskatt/ tilleggssavgift. Det betyr at kategorien Andre saker inneholder en stor andel ikke-enkle saker, og noen enkle saker.

Tabell 4: Vedtak over tid, fordelt på type sak

	Vedtaksår			Restanse	Totalt
	2016	2017	2018		
Enkel-SKD	1	688	1 807	63	2 559
Andre saker	172	1 390	1 376	2 545	5 483
Totalt	173	2 078	3 183	2 608	8 042

Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

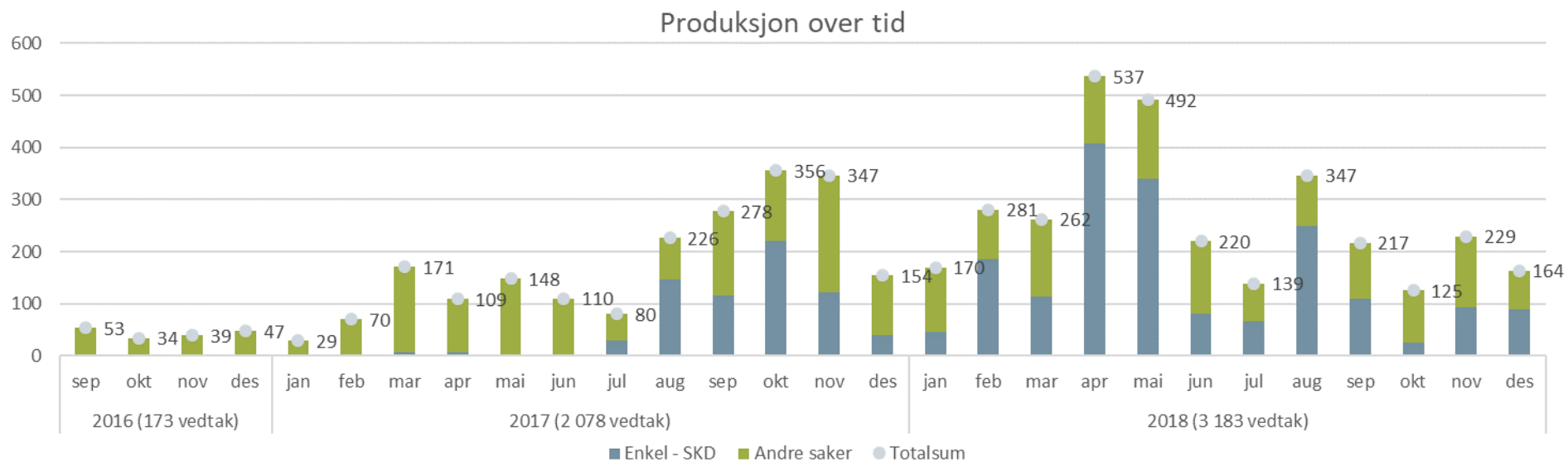
Figuren nedenfor viser antall vedtak i SKN per måned. Antall vedtak i måneden gjenspeiler arbeidet SSK har gjort med å forberede saken i forveien.

Over tid har antall vedtak i SKN økt, men med sterke sesongmessige variasjoner. I april, mai og august 2018 ble det avgjort flest saker. Vi ser også at det har vært en sterk økning i antall vedtak høsten 2017 og våren 2018.

Vi skiller mellom saker som er merket med Enkel – SKD, og andre saker. Sistnevnte inneholder altså både saker med ukjent klagekode, saker med en klagekode som tilsier at saken er ikke-enkel, og sakene innenfor kategoriene MVA, merkostnader, sakskostnader, fast eiendom og tilleggsskatt/ tilleggsvavgift, hvor vi finner noen enkle saker. Vi finner en sterk variasjon over tid i hvor en stor andel av vedtakene er «Enkle - SKD». Saker med denne typen klagekoder var omtrent fraværende eller utgjorde en meget lav andel blant vedtakene frem til juli 2017. Etter det har saker med koden «Enkel - SKD» stått for omtrent halvparten av vedtakene per måned, frem til april 2018. I april, mai og august 2018 utgjorde denne sakstypen en meget stor andel av vedtakene.

Vi merker oss at variasjonen i antall vedtak per måned stor sett henger sammen med antall saker med koden «Enkel – SKD». SSK forklarer det med at det fram til våren 2017 ble utelukkende produsert saker utfra inkomstdato til SSK – det vil si i kronologisk rekkefølge. Etter dette ble prioriteringsrekkefølgen endret.

Figur 18: Produksjon over tid



Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

9.1.5 Saksbehandlingstid

Vi skiller i det følgende mellom saksbehandlingstiden i SSK/ SKN og på skattekontoret. Vi legger til grunn følgende variabler i EIArk-uttrekkene fra SKD: *JP_MOTTATTDATO_G/ Klagedato* (dato klagen er satt frem) *Redegjørelse ferdig* (dato skattekontoret ferdigstilte redegjørelsen til SSK/ SKN), og *Vedtaks datert* (dato vedtaket er fattet).

SSK påpeker at dette målet ikke gjenspeiler den faktiske ressursbruken på disse sakene.

Saksbehandlingstiden i Sekretariatet for skatteklagenemnda/ Skatteklagenemnda

Saksbehandlingstiden i SSK/ SKN har økt over tid. Saker hvor det ble fattet vedtak i 2016 hadde en gjennomsnittlig saksbehandlingstid på 3,5 måneder³¹. Klagene som ble avgjort i 2017 tok som regel 5,4 måneder, og saksbehandlingstiden var på 7,9 måneder for vedtakene i 2018. Gjennomsnittet (medregnet restanser) over tid er 7,6 måneder. Dersom vi holder restansene utenfor beregningen, er gjennomsnittlig saksbehandlingstid i SSK/ SKN på 6,8 måneder.

Saker som var en restanse per 18. desember 2018 hadde en gjennomsnittlig saksbehandlingstid på 12,1 måneder. Saksbehandlingstiden fordelt på vedtak presenteres i kapittelet om utfall i saken.

Tabellen nedenfor viser gjennomsnittlig saksbehandlingstid, fordelt på om saken er «Enkel – SKD» eller en annen type sak. Sistnevnte inneholder både enkle og ikke-enkle saker, og saker hvor klagekoden er ukjent. Videre viser tabellen hvilket år SKN gjorde vedtaket. Gjennomsnittlig saksbehandlingstid i SSK/ SKN er gjennomgående lavere for «Enkel – SKD»-saker, sammenliknet med de øvrige sakene. Vi ser også en økning fra 2017 til 2018. Økningen er spesielt tydelig for de øvrige sakene.

Tabell 5: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid (måneder) etter vedtaksår og type sak

	Vedtaksår			Totalt
	2016	2017	2018	
Enkel - SKD	2,5	4,1	4,8	4,6
Andre saker	3,5	6,0	12,1	8,7
Totalt	3,5	5,4	7,9	6,8

Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

Med hensyn til gjennomsnittlig saksbehandlingstid i SSK/ SKN er det små forskjeller på om skattepliktig er en privatperson/ enkeltmannsforetak eller et selskap. Den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden og restansetiden har økt fra 2016 til 2017. Imidlertid ser vi at saksbehandlingstiden har økt mindre fra 2017 til 2018 for selskapene.

³¹ Vi antar at dette tallet er kunstig lavt og tar utgangspunkt i når det nyopprettede sekretariatet mottok klagen. Klagen kan ha vært mottatt av en regional klagenemnd på et tidligere tidspunkt, og blitt overført til SSK senere.

Tabell 6: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid (måneder) etter vedtaksår og skattepliktig

	Vedtaksår				Totalt
	2016	2017	2018	Restanse*	
Privatperson/ ENK	3,5	5,2	9,2	8,8	7,6
Selskap	3,3	5,7	6,7	9,7	8,6
Ukjent	3,7	6,1	13,1	18,7	9,6
Totalt	3,5	5,4	7,9	9,3	7,6

* Tiden fra skattekontoret ferdigstilte redegjørelsen frem til 28. desember 2018.
Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

Når vi ser på gjennomsnittlig saksbehandlingstid fordelt på region, ser vi at klager fra SFS, Skatt Øst og Skatt Midt-Norge i snitt har lengst saksbehandlingstid. Klager fra SKD og sentralskattekontoret har i snitt relativt kort saksbehandlingstid i SSK/ SKN.

Tabell 7: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid (måneder) etter vedtaksår og region

	Vedtaksår				Totalt
	2016	2017	2018	Restanse	
SFS-J		6,4	13,9	9,1	10,2
SKD-J	1,9	4,6	5,0	4,2	4,9
SKM-J	3,2	6,6	11,9	9,9	9,5
SKN-J	3,2	4,3	8,7	10,7	6,4
SKS-J	3,6	5,4	8,0	9,6	7,7
SKV-J	3,5	6,4	11,6	8,3	8,8
SKØ-J	3,3	7,0	14,8	10,1	10,4
SSK-J				2,2	3,5
Ukjent	4,0	5,7	10,6	14,5	7,9
Totalt	3,5	5,4	7,9	9,3	7,6

Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

SSK har delt med oss en oversikt over hvilke ressurser som har forberedt de enkelte sakene. Denne oversikten tar ikke hensyn til kvalitetssikring, men viser hovedansvarlig for den enkelte saken. Vi ser at 361 saker er forberedt av en ressurs i Lederstøtte. Her var saksbehandlingstiden i snitt 5,3 måneder.

De omdisponerte har stått for 196 saksforberedelser, med en gjennomsnittlig samlet tidsbruk i saken på 13,2 måneder³². Saksbehandlerne har stått for 4 602 saker. Her finner vi en gjennomsnittlig saksbehandlingstid på 6,6 måneder. I en del saker er det ukjent hvem som har (hatt) ansvar for den aktuelle saken. Nesten 90 % av disse sakene er restanser.

Tabell 8: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid (måneder) etter saksbehandler-ressurs

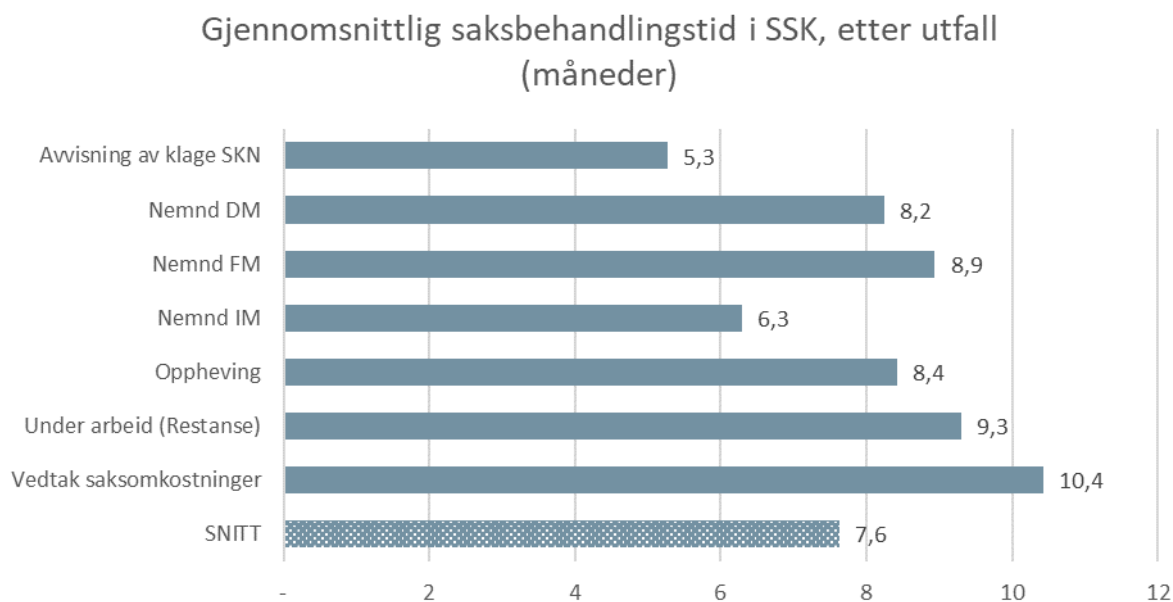
	Saksbehandlingstid (måneder)	Antall saker
Lederstøtte	5,3	361
Omdisponerte	13,2	196
Saksbehandler	6,6	4 602
Ukjent (hovedsakelig restanser)	9,1	2 883
Totalt	7,6	8 042

Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SSK og SKD

Som tidligere nevnt, er gjennomsnittlig saksbehandlingstid for samtlige saker, medregnet restanser, 7,6 måneder. Dersom vi holder restanser utenfor beregningen, er gjennomsnittet 6,8 måneder. Når vi ser på saksbehandlingstid fordelt på utfall, finner vi at saker med vedtak saksomkostninger har lengst gjennomsnittlig saksbehandlingstid, med 10,4 måneder. Restansene og sakene der SKN har gitt delvis medhold har nest-lengst saksbehandlingstid. Klager som avvises av SKN og saker der SKN ikke gir medhold har kortest saksbehandlingstid. Sistnevnte utgjør for øvrig også flertallet i saksporteføljen.

³² Vi presiserer her at dette ikke nødvendigvis betyr at de omdisponerte ressursene har en lengre saksbehandlingstid. En alternativ forklaring kan være at de omdisponerte har forberedt saker som hadde ligget i SSK lenge og ventet på en saksbehandler.

Figur 19: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid i SSK, etter utfall (måneder)



Kilde: Oxford Research AS

Regresjonsanalyse av saksbehandlingstid i Sekretariatet for skatteklagenemnda/ Skatteklagenemnda

Vi har hittil benyttet oss av frekvenser og enkle beregninger av gjennomsnitt. Disse beregningene sier ingenting om årsakssammenhenger, og kontrollerer ikke for bakenforliggende forhold eller forhold som virker sammen. Vi kan ved hjelp av en regresjonsanalyse si noe om påvirkningen de enkelte forholdene har på saksbehandlingstiden i SSK/ SKN. Vi påpeker her at analysen forutsetter at det er en kausalitet blant disse forholdene, noe ikke det nødvendigvis er. Vi antar her at utfall i klagen har noe å si for saksbehandlingstiden, selv om utfallet i SKN kommer etter saksbehandlingen. Modellen må derfor anses som et supplement til de øvrige analysene, og ikke som en selvstendig analyse.

Tabellen nedenfor viser resultatene fra en lineær regresjonsanalyse for sakene hvor SKN har fattet vedtak. Analysen omfatter 5 434 vedtak, og modellen forklarer over 40 % av variasjonen i saksbehandlingstiden (Adj R-squared = 0,42). Det betyr at det er forhold som ikke inngår i analysen, som påvirker saksbehandlingstiden. Vår vurdering er at denne modellen likevel har middels forklaringskraft.

Vi har fargekodet forholdene, slik at det enkelt å se hva som hører sammen. For eksempel er samtlige mulige utfall (avvisning, medhold etc) markert med gult. Hvorvidt saken er enkel, ikke-enkel eller dette er ukjent, er markert med rødt, mens regionen er markert med grønt. Året vedtaket er fattet er markert med blått, og hvorvidt saken ble behandlet internt i SSK eller av en omdisponert er markert med oransje.

Utgangspunktet eller referansepunktet for denne analysen er en sak med følgende kjennetegn (se nedenfor).

Saken ble avvist eller opphevet av SKN
Saken er Enkel - SKD
Det er ikke kjent hvilket skattekontor/ -region saken kommer fra, eller saken kommer fra SKD/ SSK
SKN fattet vedtak i saken i 2016
Skattyter er en privatperson eller enkeltmannsforetak

Dette representeres av konstantleddet i regresjonsanalysen. En slik sak vil ha en meget kort saksbehandlingstid.

Tabellen viser at saksbehandlingstiden i SSK/ SKN er i liten grad påvirket av tiden brukt på skattekontoret. På samme tid øker saksbehandlingstiden dersom klageren får helt eller delvis medhold, eller dersom vedtaket er «saksomkostninger». Dersom saken er en annen type sak en «Enkel – SKD», øker saksbehandlingstiden.

Saker fra SSK, SKD eller med ukjent opphav (representeres av konstantleddet), har som nevnt meget kort saksbehandlingstid. Dersom saken kommer fra en av de andre regionene, øker saksbehandlingstiden. Økningen er størst for saker fra Skatt Øst og Skatt Nord.

Saker som er avgjort i SKN i 2017 eller 2018 får også betydelig høyere saksbehandlingstid enn en sammenliknbar sak der vedtaket ble fattet i 2016. Saksbehandlingstiden øker også dersom skattepliktig er et selskap.

Tabell 9: Regresjonsanalyse av saksbehandlingstid i SSK/ SKN

Saksbehandlingstid i SSK/ SKN (månedes)	Koeffisient
Konstantledd	-6,7
Saksbehandlingstid på skattekontor (mnd)	0,1
Delvis medhold i SKN ***	1,9
Fullt medhold i SKN ***	1,5
Ikke medhold i SKN	0,2
Vedtak saksomkostninger***	2,8
Andre typer saker enn <i>Enkel-SKD</i> ***	3,4
SFS ***	5,5
Midt-Norge ***	5,5
Nord-Norge ***	5,6
Sør-Norge ***	4,6
Vest-Norge ***	5,1
Øst-Norge ***	6,6
SKN fattet vedtak i 2017 ***	3,8

SKN fattet vedtak i 2018 ***	7,7
Skattepliktig er et selskap ***	3,0

*** signifikant på 1 %-nivå, ** signifikant på 5 %-nivå, * signifikant på 10 %-nivå

Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

Saksbehandlingstid på skattekontorene

Når vi ser på skattekontorenes saksbehandlingstid, kan dette gjøres med utgangspunkt i forskjellige datakilder. Vi oppgir her *den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden* på skattekontorene (forkortet SKK), det vil si tiden som går fra klagen er mottatt til den enten registrert som avsluttet i EIArk, til redegjørelsen fra kontoret til SSK er ferdigstilt.

- Saksbehandlingstiden for alle klagene i perioden 2016-2018 er 2,2 måneder, men det er betydelig variasjon fra <1 måned til 126 måneder. Medianen ligger på 1,1 måneder. Det betyr at halvparten av klagen e behandles på skattekontoret i løpet av 1,1 måneder eller mindre. Dette er beregnet med utgangspunkt i uttrekk fra EIArk.
- Saksbehandlingstiden for klagen e som er videresendt SSK/ SKN varierer også, avhengig av om saken er «Enkel – SKD», eller ikke. Den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden på skattekontoret for «Enkel – SKD» sakene er 4,3 måneder, mens de øvrige sakene har en gjennomsnittlig saksbehandlingstid på 4,9 måneder. Denne beregningen er gjort med utgangspunkt i data fra EIArk. Liknende beregninger med utgangspunkt i data fra SSK gir nesten de samme tallene.

Når vi ser på skattekontorenes tidsbruk på klagen e³³ som oversendes SSK, finner vi at kontorene i snitt bruker 4,7 måneder fra klagen mottas til redegjørelsen er skrevet ferdig. Medianen for saksbehandlingstiden er 3,5 måneder. Det betyr at halvparten av sakene tar under 3,5 måneder, og omvendt.

90 % av klagen e er ferdigbehandlet på skattekontorene innen 8,3 måneder. Når vi gjør den samme analysen med data fra SSK, finner vi nesten de samme tallene.

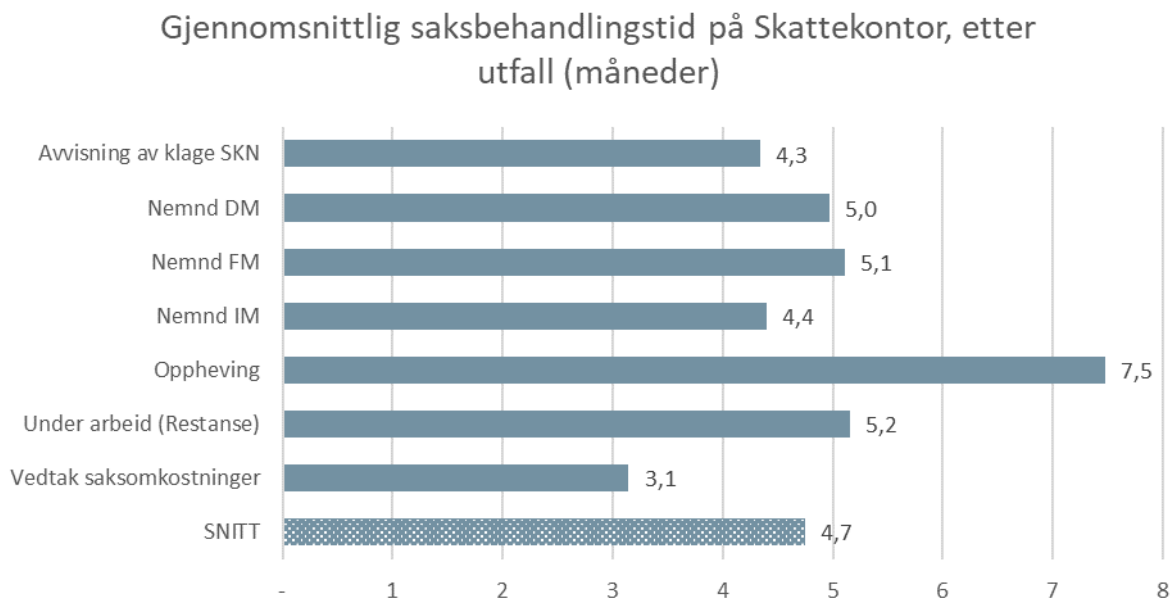
De øvrige klagen e på skattekontorene, som ikke behandles i SSK, har en gjennomsnittlig saksbehandlingstid på 2,0 måneder. Skattekontorene bruker 1,0 måned eller mindre på halvparten av disse klagen e (median).

Figuren nedenfor tar utgangspunkt i sakene Skattekontoret sender til SSK/ SKN, og viser gjennomsnittlig saksbehandlingstid på kontoret, fordelt på utfall senere i SKN. Saksbehandlingstiden på kontorene varierer sterkt. Sakene som blir opphevet i SKN har lang saksbehandlingstid på kontorene, mens saker hvor vedtaket blir «Saksomkostninger» har kortest saksbehandlingstid. Sakene hvor nemnda gir helt eller delvis medhold, har like lang saksbehandlingstid på kontoret. Kontorene bruker

³³ Ikke medregnet klager som er avvist av SSK/SKN eller trukket av klager

noe mindre tid på sakene hvor nemnda senere avviser klagen eller ikke gir medhold. Sakene som er restanser i SSK, har kontorene i snitt brukt 5,2 måneder på å forberede.

Figur 20: Gjennomsnittlig saksbehandlingstid på Skattekontor, etter utfall i SKN (måneder)



Merk at disse tallene kun gjelder saker som er oversendt SSK/ SKN.
Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

Regresjonsanalyse av saksbehandlingstid på skattekontor

Vi har gjennomført en regresjonsanalyse av saksbehandlingstiden på skattekontorene, i sakene kontorene har oversendt SSK/ SKN. Regresjonsmodellen har imidlertid svært lav forklaringskraft, og vi ser derfor bort fra den.

Istedenfor har vi koblet sammen oversikten over samtlige klager i perioden 2016-2018³⁴, og oversikten over klager som er overlevert SSK/ SKN. Med utgangspunkt i 136 187 klager har vi gjennomført en lineær regresjonsanalyse som ser på en rekke faktorer påvirkning på saksbehandlingstiden på skattekontoret³⁵. Regresjonsanalysen forklarer omtrent 30 % av variasjonen i saksbehandlingstiden på skattekontorene (Adj R-squared = 0,27). Det betyr at det er forhold som ikke inngår i analysen, som påvirker saksbehandlingstiden. Vi vurderer modellens forklaringskraft å være middels til lav.

Utgangspunktet eller referansepunktet for denne analysen er en sak med følgende kjennetegn (se nedenfor).

³⁴ Datasettet inneholder også enkelte klager fra tidligere år. Dette er fordi rundt 200 klager til SSK/SKN er eldre enn 2016.

³⁵ Differansen mellom dato for mottatt klage og dato for vedtaket på skattekontoret eller ferdig redegjørelse på skattekontoret, eller *JP_AVSKDATO* der de forrige mangler

Skattepliktig er en privatperson eller enkeltmannsforetak
Saken ble ikke sendt til SSK/ SKN (Skattekontoret ga helt eller delvis medhold eller opphevet saken)
Saken er Enkel - SKD
Region er ukjent, eller saken kommer fra SOL
Klagen ble fremsatt i 2014 eller før tidligere

Dette representeres av konstantleddet i regresjonsanalysen. En slik sak vil ha en meget kort saksbehandlingstid.

Saksbehandlingstiden er en halv måned kortere dersom skattepliktig er en bedrift, og i saker som blir videresendt til SSK/ SKN bruker skattekontoret 2,92 måneder mer på å behandle saken. Dersom saken er ikke er en «Enkel – SKD» sak, øker kontorets behandlingstid med 0,46 måneder. Hvor saken kommer fra, har en vis betydning for saksbehandlingstiden.

Hvilket år klagen ble fremsatt, har størst betydning for kontorets saksbehandlingstid. Klager fra før 2015 har svært lang saksbehandlingstid. Hvis saken ble fremsatt i et senere år, vil saksbehandlingstiden på skattekontoret bli kortere. Om saken er fremsatt i 2016 (35,26 måneder kortere tid) eller i 2018 (35,97 måneder kortere tid), spiller imidlertid ikke så stor rolle.

Tabell 10: Regresjonsanalyse av saksbehandlingstid på skattekontoret

Saksbehandlingstid på skattekontoret (måneder)	Koeffisient
Konstantleddet	40,68
Skattepliktig er et selskap ***	-0,53
Saken oversendes SSK/ SKN ***	2,92
Ikke SKD-enkel	0,46
Oljeskattekontoret (OSK)	-3,69
Sentralskattekontoret for storbedrifter (SFS)	-0,26
SKD	0,17
SKM ***	-4,48
SKN ***	-4,33
SKS ***	-3,91
SKV ***	-3,56
SKØ ***	-4,18
SSK ***	-4,24
Klageår 2015 ***	-23,46
Klageår 2016 ***	-35,26
Klageår 2017 ***	-34,07
Klageår 2018 ***	-35,97

*** signifikant på 1 %-nivå, ** signifikant på 5 %-nivå, * signifikant på 10 %-nivå

Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

Analysen av saksbehandlingstiden med utgangspunkt i året klagen ble satt fram kan påvirkes av de eldste og de nyeste klageårene.

- Noen av de nyeste klagen vil ikke være ferdigbehandlet på kontoret, og da vil kun avsluttede 2018-klager inngå i analysen, mens åpne 2018-klager holdes utenfor. Konsekvensen blir at Klageår 2018 trekker ned saksbehandlingstiden betraktelig.
- Videre inneholder datasettet ikke samtlige klager fra før 2016, men kun klagen som ble løst i løpet av 2016-2018. Gamle klager som ble løst før 2016 inngår ikke i datasettet. Dermed bidrar klagen fra før 2016 til å øke saksbehandlingstiden i analysen.

På grunn av disse skjevhetene har vi også gjennomført en analyse hvor klager fra før 2015 og etter 2017 er holdt utenfor. Analysen viser imidlertid ingen substansielle forskjeller. Det er fortsatt slik at nyere klager har kortere saksbehandlingstid enn eldre. Også de andre faktorene i regresjonsanalysen (hvem skattepliktig er, om saken er enkel, om den oversendes SSK/ SKN, og hvor saken kommer fra), er i liten grad påvirket av denne justeringen. Vi gjengir derfor ikke den alternative analysen her.

9.1.6 Saksbehandlere

For hver sak registreres en saksbehandler. Per desember 2018 var det i SSK registrert 77 forskjellige saksbehandlere, ansatte i lederstøtten, og omdisponerte. Særlig de omdisponerte jobber med SSK-klager i begrenset omfang av arbeidstiden sin. Enkelte saksbehandlere har sluttet eller blir ikke registrert på sakene lenger. Den reelle kapasiteten til saksbehandling i SSK er følgelig lavere. Dette er gjengitt i et tidligere underkapittel.

Blant sakene hvor det er fattet vedtak i 2016 fant vi 27 forskjellige personer som jobbet med sakene - alle sammen er saksbehandlere i SSK. For vedtakene i 2017 hadde antall personer økt til 52. Dette inkluderer også fem ressurser i lederstøtte og fire omdisponerte ressurser fra SKD. Klagen med vedtakene i 2018 hadde 76 ulike personer, herunder fire fra lederstøtte og 26 omdisponerte. Vi understreker at det ikke er saksbehandleren som fatter vedtaket. Antall vedtak i SKN per saksbehandler i SSK er imidlertid en indikator på hvor mange klager den enkelte saksbehandleren har jobbet med.

Sammensetningen av saksporteføljen (ferdige saker og restanser) blant saksbehandlerne, lederstøtte og omdisponerte er svært ulik. Det er personer som har 70-80 % enkle saker, og personer som har 30 % enkle saker. Noen sakshandlere har 75-100 % ikke-enkle saker, mens andre saksbehandlere har under 10 % ikke-enkle saker i sin portefølje. Sistnevnte har imidlertid ofte en del saker i sin portefølje, hvor vi ikke kan vite om saken er enkel eller ikke-enkel. SSK mener at denne typen saker er å anse som ikke-enkle.

Vi ser også på hvordan porteføljen av saker (ferdige saker og restanser) er fordelt på ressursene SSK har til rådighet. Lederstøtte-personene jobber som regel med andre saker enn «Enkel - SKD» sakene. Det samme gjelder for de omdisponerte. For saksbehandlerne i SSK er det imidlertid nokså likt hvordan saksporteføljen er fordelt.

Vi finner 2 883 saker hvor det ikke er registrert en saksbehandler. Disse sakene er hovedsakelig, men ikke utelukkende, restansesaker. Det er ytterst for «Enkel - SKD» saker igjen i SSK, og dette reflekteres av fordelingen, hvor 95 % er Andre saker.

Tabell 11: Type saker, fordelt på Saksbehandler-ressurs

	Antall saker	Enkel - SKD	Andre saker	Totalt
Lederstøtte	361	36 %	64 %	100 %
Omdisponerte	196	36 %	64 %	100 %
Saksbehandler	4 602	48 %	52 %	100 %
Ukjent (hovedsakelig restanser)	2 883	5 %	95 %	100 %
Totalsum	8 042	32 %	68 %	100 %

Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SSK og SKD

Når vi ser på hvor mange saker det er produsert per saksbehandler per år, finner vi store forskjeller. Saksbehandlerne som har jobbet med mange saker, har ofte en lavere andel ikke-enkle saker enn saksbehandlerne med få saker. Saksbehandlerne med mange ikke-enkle saker har en produksjon på 5-35 saker i året³⁶. De fleste saksbehandlerne med høy produksjon mellom 40-95 saker i året har en lavere andel ikke-enkle saker. Vi understreker at denne analysen bygger på grove estimater.

9.1.7 Kjennetegn ved restansene

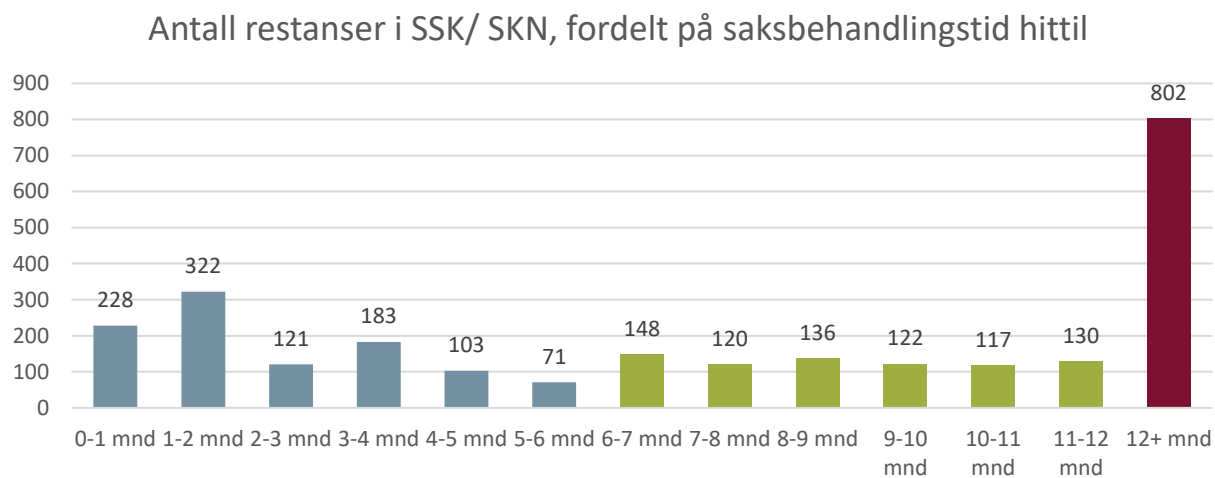
I 2018 ble det fattet vedtak i 3 183 saker. På samme tid har vi registrert 2 608 saker som restanser, det vil si saker som er oversendt SSK eller som SSK har åpnet på eget initiativ, og som ikke er ferdigbehandlet i SKN.

Vi har målt hvor lenge saken har vært i SSK, det vil si tiden fra redegjørelsen ble ferdigstilt, frem til 28. desember 2018 da vi fikk utlevert datasettene fra SKD. Den gjennomsnittlige tiden som har gått fra redegjørelsen frem til utleveringen av datasettet er 9,3 måneder. Det er imidlertid stor variasjon. I denne beregningen inngår både saker som ble oversendt SSK i desember 2018, og saker som kom tidlig i 2016.

SSK deler sine saker inn i kategoriene 1-6 måneders saksbehandlingstid i SSK (blå stolper i figuren nedenfor), 6-12 måneder (grønne stolper i figuren nedenfor), og 12 måneder eller mer (rød stolpe i figuren nedenfor). Vi har lagt til grunn den samme inndelingen for å beskrive restansene. 1 028 restanse-saker (39 %) har vært i SSK i under seks måneder, mens 773 restanse-saker (30 %) har ligget i 6-12 måneder. 802 restanse-saker (31 %) har vært i SSK i over ett år. Blant disse finner vi 55 saker som har vært i SSK i over 24 måneder.

³⁶ Merk at vi teller antall saksbehandlere, ikke antall årsverk. Saksbehandlerne kan ha jobbet deltid eller i en begrenset periode

Figur 21: Restanser med tilhørende saksbehandlingstid i SSK (antall)



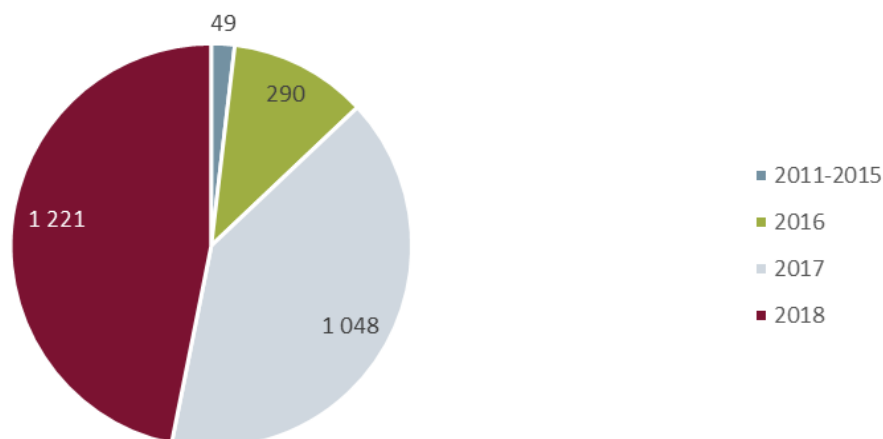
Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

De aller fleste klagenes behandles på skattekontoret før de oversendes SSK. Gjennomsnittlig saksbehandlingstid for alle klagenes er 4,7 måneder. Til sammenlikning er saksbehandlingstiden på skattekontorene 5,2 måneder for sakene som er restanser i SSK.

Litt under halvparten av sakene vi har definert som restanser ble fremsatt av skattepliktig i 2018, og nesten like mange klager ble satt frem i 2017 (40 % av restansene). En del restanser kommer imidlertid også fra klager fra 2016, eller tidligere (13 % av restansene).

Figur 22: Sammensetning av restanse-sakene i SSK, etter Klageår

Sammensetning av restanse-sakene i SSK, etter Klageår



Kilde: Oxford Research AS

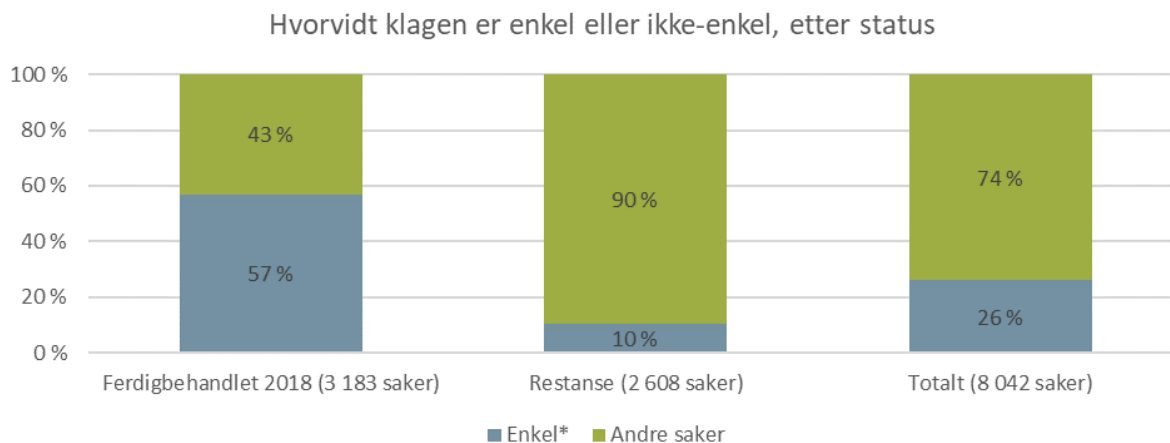
Skiller restansene seg fra de øvrige sakene?

Vi undersøker her hvorvidt restanse-sakene skiller seg fra de øvrige sakene som er behandlet i SSK/SKN i 2018, og porteføljen til SSK/ SKN som helhet. Analysene viser at restansene skiller seg delvis fra saksporteføljen som helhet. Det er også klare forskjeller sammenliknet med sakene som ble ferdigbehandlet i 2018.

I figuren nedenfor skiller vi mellom enkle og ikke-enkle saker. Vi har imidlertid konstruert kategoriene noe ulikt. For Ferdigbehandlet 2018 og for Totalt skiller vi mellom «Enkel - SKD» og Andre saker. Blant restansene er det imidlertid ytterst få «Enkel - SKD» saker igjen, samtidig som vi antar at en del restansesaker likevel er enkle. Vi supplerer derfor med SSK sin tematiske inndeling som tilsier at 8 % av MVA-sakene er enkle saker, og 92 % av MVA-sakene ikke er enkle saker, osv. Resultatet blir at cirka 10 % av restansene er enkle saker. Tallgrunnlaget for figuren nedenfor bygger på usikre estimater, og sammenlikner ulike sakstyper. Den bør derfor tolkes med forsiktighet.

Vi ser at restansesakene og sakene som er ferdigbehandlet i 2018 er svært forskjellige. Det er en betydelig større andel enkle saker som ble ferdigstilt i 2018, og det er en lav andel enkle saker blant restansene.

Figur 23: Hvorvidt klagen er enkel eller ikke-enkel, etter status



* Enkel omfatter her ulike definisjoner. For Ferdigbehandlet og Totalt representerer Enkel «Enkel - SKD» saker. Det er ytterst få «Enkel - SKD» saker igjen blant restansene. Her legger vi derfor til grunn SSK sine estimater for enkle saker, basert på område og klagekode.
Kilde: Oxford Research AS

Restansene skiller seg også ut fra de ferdigbehandlede sakene, ved at det er en større andel klager fra privatpersoner og enkeltmannsforetak, sammenliknet med sakene som ble ferdigbehandlet i 2018, og sammenliknet med porteføljen som helhet.

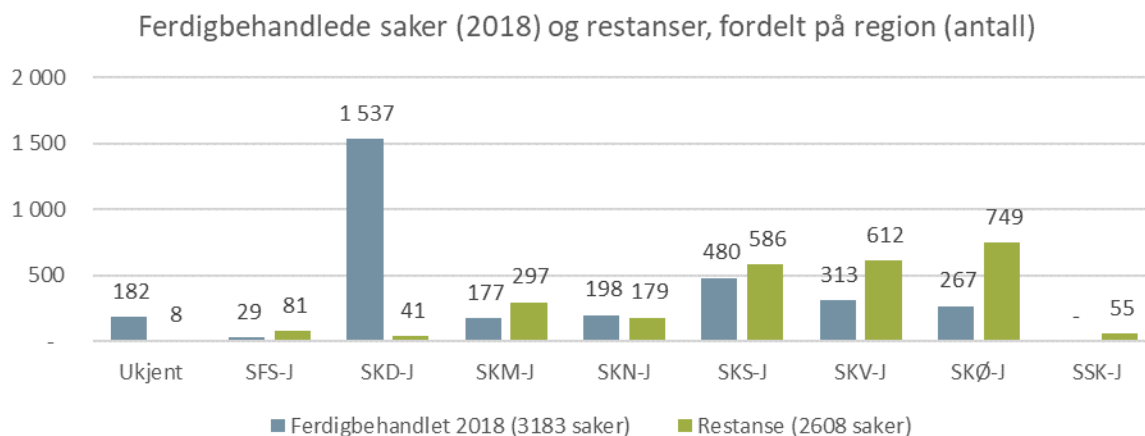
Tabell 12: Skattepliktige og status i saken

Skattepliktig og status i saken	Ferdigbehandlet 2018	Restanse	Total
Privatperson/ Enkeltmannsforetak	37 %	64 %	54 %
Selskap	58 %	35 %	41 %
Ukjent	5 %	2 %	5 %
Totalt	100 % (3 183 saker)	100 % (2 608 saker)	100 % (8 042 saker)

Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

Når vi ser på regionen klagen kommer fra, ser vi at restansene er saker som hovedsakelig kommer fra Skatt Øst, Vest, og Sør. Til gjengjeld er det få klager sendt fra SKD, Sentralskattekontoret og Skatt Nord blant restansene. Når vi sammenlikner andelen av totalt antall klager, ser vi at andelen restanser er høy blant klager fra SFS, Skatt Midt, Skatt Vest og Skatt Sør. De ferdigbehandlede sakene i SSK/SKN i 2018 er særlig de med ukjent region eller fra SKD. Sammensetningen av restansene skiller seg også altså fra saker som ble ferdigbehandlet i 2018.

Figur 24: Ferdigbehandlede saker (2018) og restanser, fordelt på region (antall)



Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

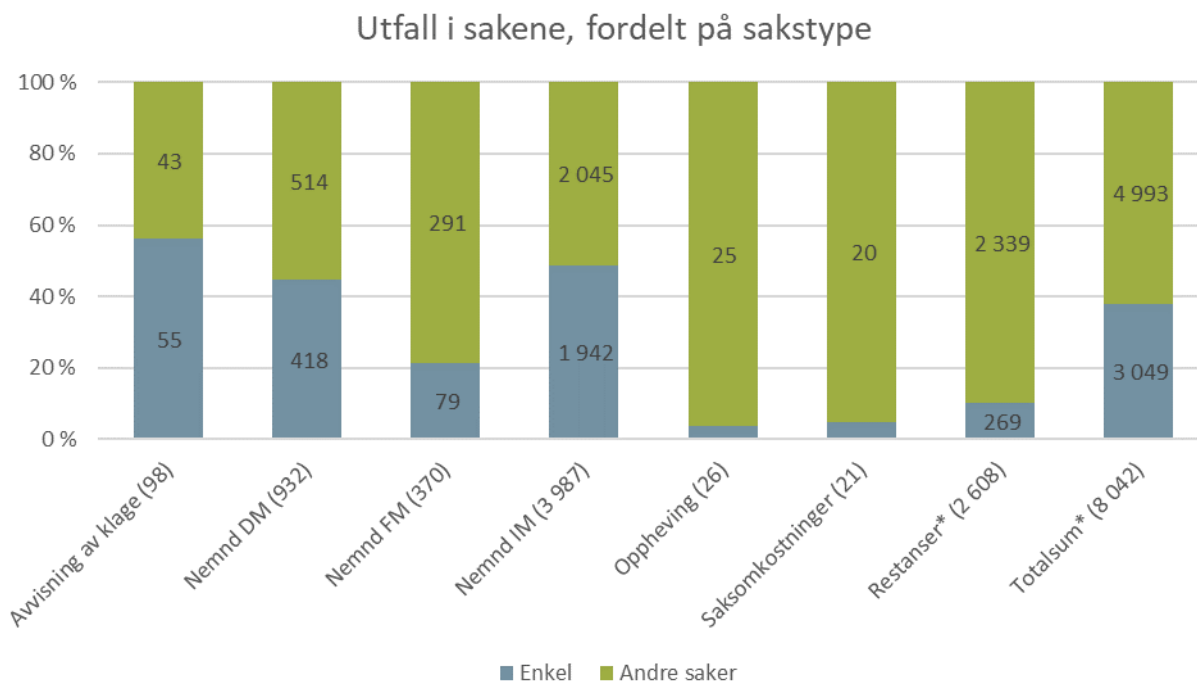
9.1.8 Utfall i sakene i Skatteklagenemnda

Vi har hittil hovedsakelig benyttet det ElArk-baserte datasettet fra SKD. Disse datauttrekkene forteller imidlertid ikke hvor vedtaket ble fattet (stor eller alminnelig avdeling), om det var dissens i nemnda, osv. SSK har gjort analyser basert på egne datasett, som vi gjengir og kommenterer her. Vi gjør oppmerksom på at antall saker og antall vedtak kan avvike fra våre analyser med utgangspunkt i SKD-data.

Denne analysen er gjennomført med utgangspunkt i SKD-data. Vi skiller igjen mellom «Enkel - SKD» og andre saker. S sammensetningen av restansene og totalt antall saker telles imidlertid ulikt fra resten, ved at vi her legger til grunn SSK sine anslag. Det betyr at for eksempel 8 % av MVA-sakene telles som enkle, mens 92 % av MVA-sakene telles som ikke-enkle. Til sammen inkluderer vi 490 flere saker i kategorien Enkel, enn dersom vi kun hadde inkludert «Enkel - SKD».

Sammenliknet med helheten i porteføljen, ser vi at Enkel – SKD-saker utgjør en større andel blant sakene som enten er avvist. 55 av de 98 klagenes som er avvist, er enkle saker. Andelen enkle saker er også over gjennomsnittet høy for klagenes der skattepliktig ikke har fått medhold i SKN. Her er nesten halvparten av de 3 987 sakene enkle saker. Omvendt, finner vi en mye lavere andel enkle saker der SKN har opphevet skattekravet, der vedtaket er Saksomkostninger, og der SKN gir delvis medhold. Som tidligere nevnt utgjør de enkle sakene også en mye lavere andel blant restansene, sammenliknet med helheten eller med de ferdigbehandlede sakene.

Figur 25: Sammensetning sakene og av utfall i saken i Skatteklagenemnda (antall)



* Sammensetningen av restanser og totalsummen telles ulikt fra de øvrige. Her teller vi også med en rekke saker som defineres som enkle på grunn av området
Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SSK

Hvordan stemmer Skatteklagenemnda?

De øvrige analysene i dette underkapittelet er gjennomført med utgangspunkt i datamateriale og statistikk fra SSK.

Tall fra SSK viser at Skatteklagenemnda i de fleste sakene i 2018 ikke ga medhold. Blant de 3115 vedtakene³⁷ var 2 223 saker³⁸ uten medhold, noe som utgjør over 70 % av sakene. I 629 saker fikk³⁹ klager delvis medhold, og i 201 saker⁴⁰ fikk klager fullt medhold. 1 sak ble opphevet, 47 saker⁴¹ ble avvist av nemnda, og 14 saker har utfall «saksomkostninger».

Når vi ser på utfall fordelt på om saken ble votert i liten eller i stor avdeling, ser vi at andel saker som får medhold i stor avdeling (68 av 220 saker, tilsvarende 31 %) er vesentlig høyere, sammenliknet med

³⁷ Våre analyser basert på SKD-data tilsier at SKN fattet 3183 vedtak i 2018.

³⁸ Tilsvarende tall med utgangspunkt i SKD-data er 2272 (ikke medhold)

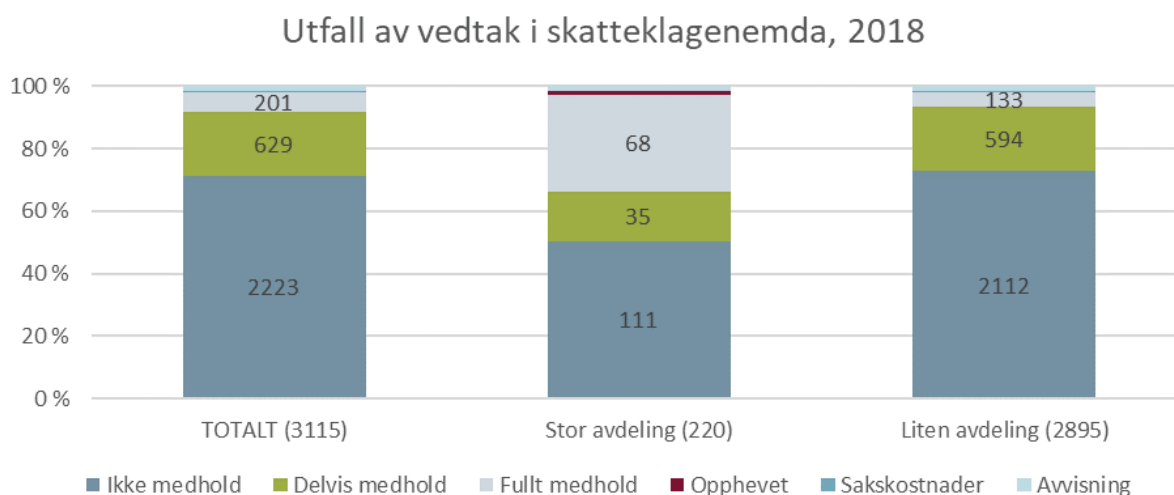
³⁹ Tilsvarende tall med utgangspunkt i SKD-data er 642 (delvis medhold)

⁴⁰ Tilsvarende tall med utgangspunkt i SKD-data er 206 (fullt medhold)

⁴¹ Tilsvarende tall med utgangspunkt i SKD-data er 48 (opphevet)

liten avdeling (133 av 2 112 saker, tilsvarende 4,5 %). Mens halvparten av sakene i stor avdeling fikk utfallet «ikke medhold», endte tre av fire saker i liten avdeling med «ikke medhold».

Figur 26: Utfall av vedtak i skatteklagenemnda, 2018

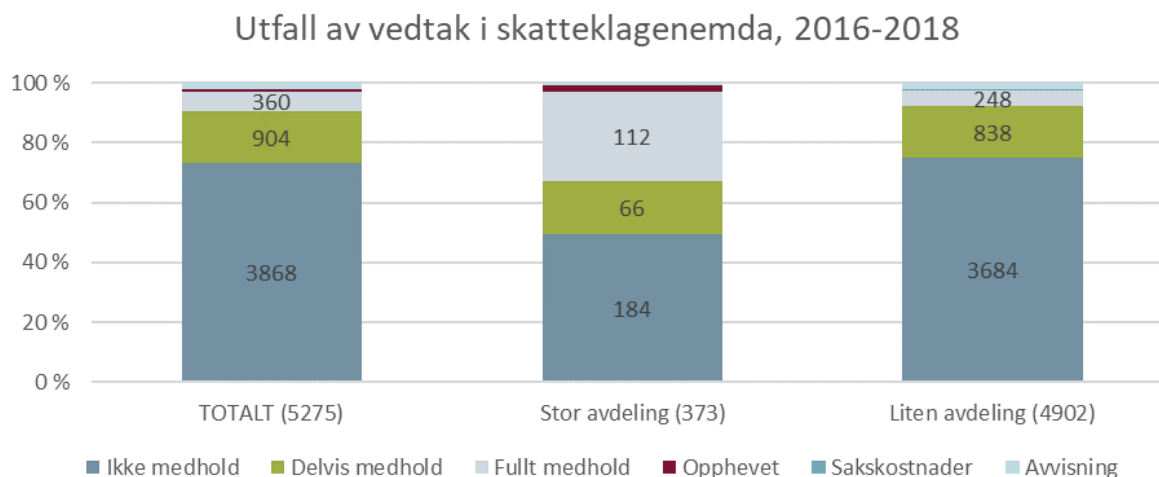


Dataetiketter for de minste verdiene vises ikke
Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SSK

Fordelingen av utfall i samtlige vedtak i Skatteklagenemnda for periode 2016-2018 skiller seg ikke særlig fra utfall i 2018. Av 5 275 saker endte 3 868 med ikke medhold (73 %), 904 vedtak endte med delvis medhold (17 %), i 360 saker ble det fullt medhold (7 %), 25 saker ble opphevet, og 97 saker ble trukket. I 21 saker ble utfallet «saksomkostninger».

Utfall i stor og liten avdeling i nemnda likner også sterkt på tallene fra 2018, med ett til to prosentpoengs forskjell. Gjennomgående er det 7 % av sakene som behandles i Stor avdeling.

Figur 27: Utfall av vedtak i skatteklagenemnda, 2016-2018



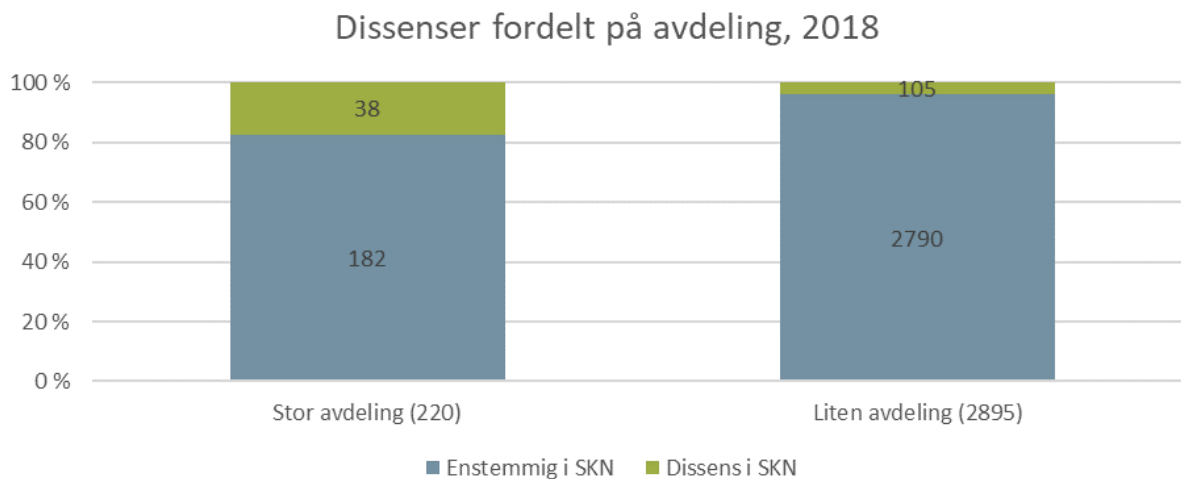
Dataetiketter for de minste verdiene vises ikke
 Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SSK

Tall fra SSK viser at det er relativt få saker i SKN, hvor det er dissens mellom medlemmene. I alminnelig avdeling ble det i 2018 behandlet 2 895 saker, hvor 105 endte med dissens (3,6 %). Disse sakene ble sendt videre til Stor avdeling. Videre ble 116 saker sendt direkte til stor avdeling, uten av det var dissens i liten avdeling.

Blant de 221 sakene⁴² i stor avdeling har det vært dissens i 38 saker. Dette utgjør 17 % av sakene, og er en klart større dissens-andel enn i liten avdeling.

⁴² Antall saker i Stor avdeling i 2018 varierer. Tallmaterialet fra SSK varierer mellom 220 og 221 saker.

Figur 28: Dissenser fordelt på avdeling, 2018



Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SSK

SSK har registrert hvor ofte det forekom i 2018 at saken fikk et annet utfall i skatteklagenemnda enn utfallet SSK innstilte på. I totalt 140 saker ble vedtaket et annet enn innstillingen. Dette utgjør 4 % av sakene⁴⁵.

Figur 29: Antall saker hvor votering i nemnda avviker fra SSKs innstilling til vedtak, 2018

Antall saker hvor votering i nemnda avviker fra SSKs innstilling til vedtak, 2018



Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SSK

⁴⁵ Til sammenlikning, uoffisielle anslag fra Landsskatteretten i Danmark tyder på at vedtaket avviker fra innstillingen i omkring 10 % av sakene.

Hvor ofte omgjør skattekontorene klager?

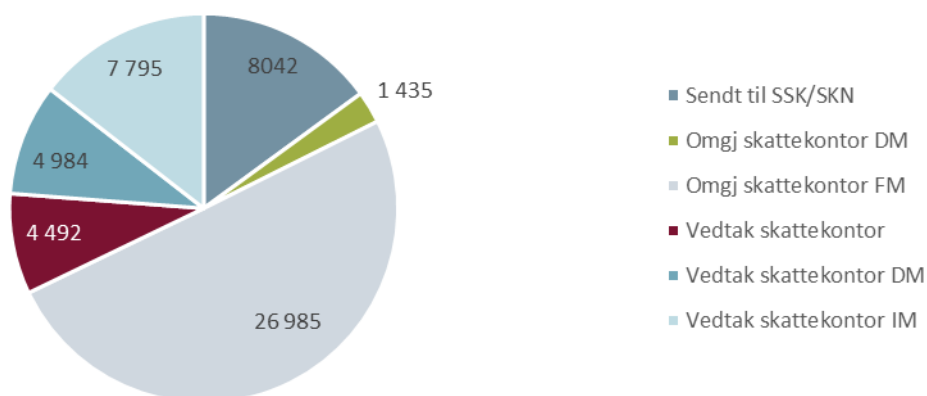
En oversikt over behandlingsresultater i perioden 2016-2018 viser 73 083 utfall i SSK/ SKN, SKD og på skattekontorene. Tallene er imidlertid beheftet med en viss usikkerhet, og må ses på som omtrentlige.

Skattekontorene sendte omtrent 8 000 klager⁴⁴ til SSK/ SKN. Dette er saker hvor vi antar at Skattekontorene ikke har gitt klageren medhold. I ytterligere 7 795 klager har skattekontoret fattet vedtaket «ikke medhold». Vi har kryss-sjekket sistnevnte med SSK sin oversikt over klager, og finner 21 klager som likevel er oversendt SSK. Det er altså en betydelig andel klager som ikke er sendt til SSK/ SKN, til tross for at de ikke har fått medhold på skattekontoret.

I 45 691 klager har imidlertid skattekontorene gitt helt eller delvis medhold, eller omgjort skattekravet. Figuren nedenfor viser sammensetningen blant klagenes behandlet på skattekontorene i årene 2016-2018. Halvparten av klagenes er omgjort på skattekontor med fullt medhold. Ytterligere 1 435 klager er omgjort med delvis medhold, og i 4 984 saker har skattekontoret truffet vedtak om delvis medhold. I 4 492 klager er det kun registrert at skattekontoret har truffet et vedtak, uten at det er registrert innholdet.

Figur 30: Utfall i klagesaker på skattekontor (2016-2018)

Utfall i klagesaker på skattekontor (2016-2018)



Kilde: Oxford Research AS | basert på data fra SKD

⁴⁴ Noen klager har SSK/ SKN tatt opp på eget initiativ, uten at saken er sendt inn fra skattekontoret. Noen av de 8 000 klagenes er også behandlet på skattekontoret før 2016.

9.2 Kort om den danske klageordningen og Skatteankestyrelsen

I det følgende gis det et kort referat av hvordan den danske ordningen for skatteklager er bygd opp. Beskrivelsen er utarbeidet med utgangspunkt i Finansdepartementets Prop. 1 S (2014-2015), dokumentasjon fra den danske Skatteankestyrelsen (SANST), samt intervjuer med SANST og en representant for den danske Landsskatteretten. Denne teksten er ikke en fullstendig beskrivelse av den danske ordningen, men fokuserer på forhold som enten likner på den norske ordningen, eller vurderes å ha overføringsverdi til den. Beskrivelsen er godkjent av SANST.

Hvordan er systemet bygd opp

Beskrivelsen av skatteklagesystemet i Danmark i de neste tre avsnittene er hentet fra Finansdepartementets Prop. 1 S (2014-2015), med enkle justeringer fra Oxford Research og Skatteankestyrelsen selv. Teksten som følger etter dette er basert på vår egen datainnsamling.

I 2014 ble det innført et nytt klagesystem, der Skatteankestyrelsen (SANST) er etablert som en selvstendig myndighet for å ivareta oppgaver knyttet til klager på direkte og indirekte beskatning. Kompetansen omfatter samtlige avgjørelser. Klager avgjøres av en av flere spesialiserte og regionaliserte ankenemnder (skatteankenævn, vurdringsankenævn, motorankenævn) eller Landsskatteretten (LSR).

Klagen over skattekrav sendes til SANST som fungerer som et sekretariat for behandlingen av klager i ankenemnd og LSR. Sekretariatsfunksjonen innebærer å opplyse saken, herunder innhenting av materiale, dokumenter mv., og da med kontradiksjon for klageren. Saksforberedelsen avsluttes med en innstilling til klageorganet, med forslag til avgjørelse. SANST er også delegert myndighet av LSR til å fatte vedtak i enkelte klagesaker, herunder inndrivelsessaker hvor saksbehandlingstiden er satt til maksimalt én måned⁴⁵.

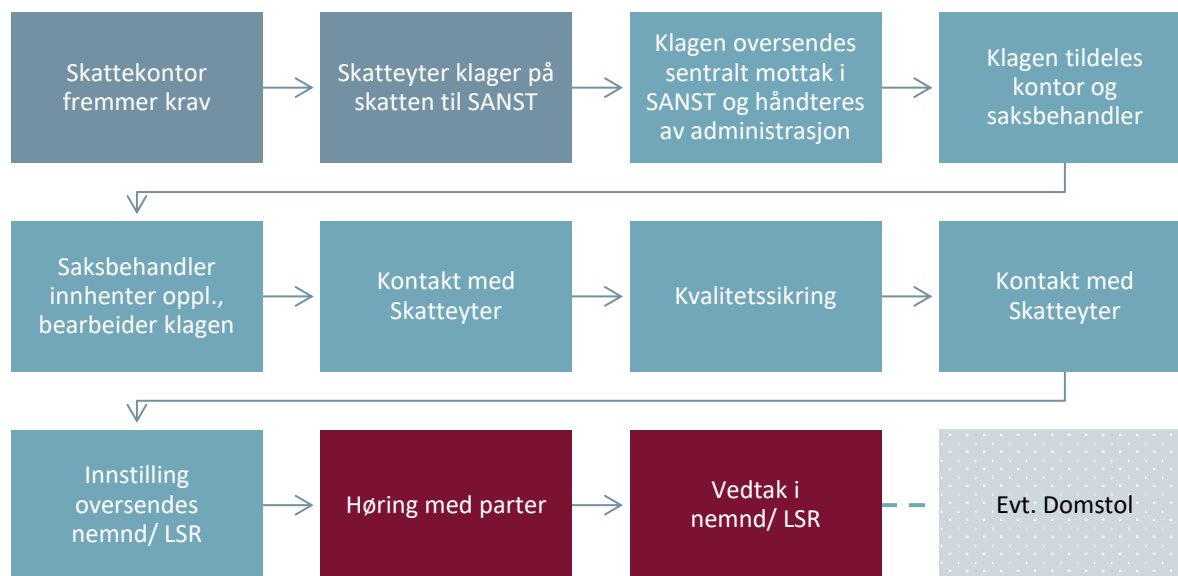
Organisatorisk inngår SANST, ankenemndene og LSR i Skatteministeriets (Skattedepartementet) ressort. SANST, ankenemndene og LSR er faglig uavhengige fra skatteforvaltningen, slik at de ikke er forpliktet av konkrete eller generelle tjenestebefalinger fra Skatteministeriet eller andre som Skatteforvaltningen.

Klagevedtakene i LSR fattes i en skriftlig votering på grunnlag av SANSTs redegjørelse og forslag til innstilling. Sakene avgjøres i rettsmøter når dette blir begjært av en part. Det har tidligere vært mulig å få overprøvd ankenemndenes beslutning i LSR. Denne muligheten er nå fjernet. Det er likevel mulig å klage inn avgjørelsen i ankenemndene eller i LSR overfor en domstol.

Figuren nedenfor gir et overblikk over klageprosessen, hvor klagen fra skattyteren umiddelbart oversendes det danske skatteklagesystemet og behandles i SANST. Styrelsen forbereder klagen og er i flere trinn i denne prosessen i kontakt med skatteklageren for å avklare forhold, hente inn opplysninger, og lar skattyter ta stilling til innstillingen fra SANST til klagenemnd eller LSR.

⁴⁵ Sagsstatistikker 2017, Skatteankestyrelsen

Figur 31: Saksflyten i det danske klagesystemet



Kilde: Oxford Research AS

Klagen mottas først av SANST sentralt, og jurister i saksadministrasjonen undersøker om klagen møter de formelle kravene, før klagen tildeles et SANST-kontor og deretter en saksbehandler ved kontoret. Allerede i den første håndteringen blir det identifisert klager som må løses raskt, eller klager som skal avvises. Saksbehandlere kan både velge saker selv, og kan få tildelt saker. Prioriteringen av sakene skjer etter de samme prinsippene og retningslinjene på tvers av SANST-kontorene. Dette sikrer at overordnede hensyn som for eksempel kompetent og spesialisert klagebehandling, effektivitet og kortest mulig saksbehandlingstid. Visse sakstyper prioriteres alltid av hensyn til behov for en hurtig avklaring. Det samme gjelder prinsipielle saker med betydning for mange skattepliktige. Disse sakene kan tildeles en «fast track» og få prioritert behandling i SANST.

Det intervjuede SANST-kontoret forteller at det er mange forskjellige faktorer som styrer hvordan saker plukkes og tildeles, herunder:

- Sakstypen
- Alderen på saken
- Hvorvidt saken likner på andre saker som kan behandles sammen
- Hvorvidt saken vil bli retningsvisende for senere saker. På kontoret omtales dette som ledersaker, og fremtidige, relaterte saker som følgesaker. Avgjørelsen i ledersaker kan påvirke saksforberedelsen i følgesaker.

I tillegg har SANST-kontoret dialog med skatteetaten om hvilke områder skatteetaten kommer til å prioritere og foreta stikkprøver på, slik at SANST kan forberede seg på økning eller fall i antall klagesaker på forskjellige områder.

Når saken behandles i SANST, har skattepliktig rett til å møte SANST og legge frem sin side av saken og eventuelt skaffe mer dokumentasjon. SANST-kontoret forteller at mange borgere tar i bruk denne muligheten. Etter dialogen med skattepliktig skrives et utkast til en innstilling som så kvalitetssikres av en mer erfaren saksbehandler i SANST. Kvalitetssikringen oppleves av SANST som en ressurskrevende, men viktig prosess. Her har SANST utviklet verktøy for å estimere omfang og behov for kvalitetssikring i sakstyper og for saksbehandlere på ulike kunnskapsnivå. Den kvalitetssikrede innstillingen oversendes så skattyteren. Etter dette kan saken bli justert, før innstillingen sendes til skatteklagenemnd eller LSR. Skattepliktig kan be om få lagt frem sin sak for skatteklagenemnd eller LSR.

SANST forteller at skattepliktig i denne prosessen tidlig får signaler om hvordan saken vil kunne utvikle seg. Dette medfører at noen skattepliktige endrer saken underveis, eller trekker hele eller deler av klagen. SANST opplever at skattepliktige sine endringer i saken er en viktig årsak til lang saksbehandlingstid i SANST. På samme tid er det en sterk bevissthet i SANST om at dette gir høyere kvalitet og legitimitet.

SANST forteller at det meste i arbeidsflyten er digitalisert. Klager sendes inn digitalt og forberedes digitalt. Underveis blir det registrert status og fremgang i den enkelte saken, og dette blir benyttet som måleverktøy for produktivitet. Opplysningene om fremgang i saken kan også benyttes i styringen, for eksempel for å fremskynde en sak som har stått stille lenge, eller en sak som er nær avslutning. Det registreres alder og fremdrift i klagen, men ikke saksbehandlerens reelle tidsbruk på klagen.

Saken oversendes klagenemnd og LSR, bestående av innstillingen i saken, SANST sine interne overveielser i saken, og samtlige bilag samlet i ett dokument. LSR og klagenemndene leser gjennom saken, overveielser og bilagene, og behandler saken ved skriftlig votering eller i rettsmøte med skattepliktig og skatteetaten. LSR anslår at de ved skriftlig behandling bruker som regel bruker én måned. Dersom det skal berammes rettsmøte, kan saksbehandlingstiden bli lengre.

LSR understreker at SANST sin saksforberedelse skal sikre at LSR kan treffe korrekt avgjørelse i saken. Gjennomgående opplever LSR at forberedelsene fra SANST har høy kvalitet. For å sikre at innstillingene holder standarden LSR etterspør, har LSR holdt kurs for SANST-ansatte i hvordan premisser skal utformes.

Kapasitet og saksbehandlingstid i klagesystemet

I 2017 hadde Skatteankestyrelsen 371 årsverk, og for 2018 budsjetterte SANST med 537 årsverk⁴⁶. SANST hadde imidlertid i 2017 en tilgang på 8 072 klagesaker. I tillegg til dette kommer en saksbeholdning (restanser fra foregående år) på 31 216 klagesaker. Antall ferdig behandlede saker i SANST i 2017 var 15 783⁴⁷. Dette betyr at SANST ved utgangen av 2017 fremdeles hadde en stor mengde restanser, selv om styrelsen i løpet av 2017 klarte å behandle dobbelt så mange saker som det kom inn nye saker.

⁴⁶ Årsrapport 2017, Skatteankestyrelsen

⁴⁷ Sagsstatistikker 2017, Skatteankestyrelsen

Sakene kan differensieres langs to variabler: hvilken nemnd som fatter vedtak i saken (inkludert SANST), og sakstyper.

Saker som behandles i skatteankenemnd, LSR eller av SANST selv utgjorde totalt 70 prosent av de innkomne sakene i 2017, og 62 prosent av restansene ved utgangen av 2017. Det betyr at sakene til behandling i motorankenemnd og vurderingsankenemnd stod for cirka 30 prosent av de nye sakene, og 38 prosent av restansene. Den gjennomsnittlige saksbehandlingstiden i 2017 for klager til de ulike nemndene vises i tabellen nedenfor.

Tabell 13: Saksbehandlingstid i SANST og i beslutningsorganet, fordelt på hvilket organ som fatter vedtaket

Motoranke- nemnd	Skatteanke- nemnd	Vurderings- ankenemnd	Landsskatteretten (LSR)	SANST	SANST (inndrivelsessaker)
16,0 måned	19,3 mnd.	22,0 mnd.	29,6 mnd.	6,1 mnd.	0,4 mnd.

Kilde: Skatteankestyrelsen, Sagsstatistikk 2017

I saksstatistikken skiller SANST også på saker som omhandler fradrag for forbedringer i eiendommens grunnverdi, skatteklager og, og øvrige saker. Førstnevnte får under betegnelsen FFF-saker og Øvrige vurderingsklager. Skatteklager utgjorde 55 prosent av de nye sakene i løpet av 2017, og 24 prosent av de ferdigbehandlede sakene. I tidligere år har såkalte FFF-saker utgjort en vesentlig større andel av klagemengden. Saksbehandlingstiden i sakstypene fremkommer i tabellen nedenfor.

Tabell 14: Saksbehandlingstid i SANST etter type sak

Saksbehandlingstid	Målsetting	3. kvartal 2018
FFF-saker	37-41 mnd.	38,7 mnd.
Øvrige saker	20-22 mnd.	22,3 mnd.

Kilde: Skatteankestyrelsens kvartalsrapportering til Skatteudvalget – 3. kvartal 2018⁴⁸

Flaskehalsen i SANST, og tiltak

SANST opplever at noen av de største utfordringene er knyttet til et høyt antall klager inn, samtidig som SANST har arvet en del klager fra den forrige klageordningen. Selv om SANST de senere årene har ferdigstilt flere saker enn det har kommet inn, er det fremdeles mange restanser i systemet.

Tekstboksen nedenfor inneholder en oversikt over iverksatte tiltak i SANST. Vi går i teksten nedenfor i dybden på noen av de nevnte tiltakene, så vel som andre organisasjonsinterne tiltak som ikke er nevnt i tekstboksen. Mange av tiltakene er relativt nye, og SANST kan derfor ikke anslå effekten av tiltakene på produktivitet og saksbehandlingstid.

⁴⁸ Tilgjengelig her: <https://www.ft.dk/samling/20181/almdel/SAU/bilag/84/1987303.pdf>

Figur 32: Tekstboks om tiltak for effektivitet i den danske klageordningen

Skatteankestyrelsens igangsatte initiativer med henblik på at nedbringe sagsbehandlingstidene og fremme produktiviteten

- Et uddannelsesakademi til onboarding af alle nye sagsbehandlere, der bl.a. sikrer ensartet oplæring af nye medarbejdere. Akademiet er idriftsat 1. januar 2018.
- Resultatlønsprojekter, hvor udvalgte medarbejdere afslutter ekstra sager uden for normal arbejdstid. Igangsat 2. halvår 2017 og fortsætter i 2018.
- Samling af journaler i en fælles sagsadministration. Gennemført i 2017.
- Nyt projektkoncept med større eksekveringskraft på erhvervsbeskatningsområdet, der har medført nye processer med nye standarder og fase mål, forbedret styringsgrundlag og ændret organisering af sagsbehandlingen i 1. kvartal 2018.
- Fortsat standardisering af skabeloner, der kan øge produktivitet og/ eller kvalitet. De første tiltag er gennemført i løbet af 2017 og får fuld effekt fra 2018.
- Digitalisering af skriftlig votering og forsendelse i Landsskatteretten. Fuldt implementeret per 19. marts 2018.
- Eksternt rekrutteringsfirma. På baggrund af et pilotforsøg i 2017 er det styrelsens vurdering, at det gav et bredere rekrutteringsgrundlag. Efter en udbudsproces igangsættes brugen af eksternt rekruttering fra medio 2018.
- Afprøvning af robotteknologi ved at automatisere 3 processer. 2 af de 3 processer er idriftsat.
- Obligatorisk digital klage og kommunikation. Fra april 2018 er det obligatorisk at anvende styrelsens selvbetjeningsløsninger ved indsendelse af klager og dokumentation, hvilket forventes at reducere resursebehovet til manuel sagsoprettelse.

Kilde: Skatteministeriets redegørelse til Rigsrevisionen af 28. juni 2018., gjengitt i Rigsrevisionens notat om beretning om Skatteankestyrelsens sagsbehandlingstider og produktivitet⁴⁹

SANST har prøvd ut ulike robotiseringsløsninger med variert hell. I FFF-saker benytter SANST en automatisert prosess for å innhente offentlig tilgjengelig informasjon om eiendommen. Dette har gitt store besparelser i tidsbruken, men kan ikke overføres til øvrige skatteklager. SANST har også prøvd ut maskinlesing og tekstanalyse for å bedre kategorisere innkomne klager. Dette prosjektet har imidlertid ikke gitt de ønskede resultatene. Digitalisering av klageprosessen derimot, har gitt gode resultater i form av at dokumentasjonen i saken er enklere og mer tidsbesparende å håndtere, både i saksbehandlingen og i overføringen av saker fra SANST til nemnd eller LSR.

I det operative arbeidet med klagesaksbehandlingen oppleves dialogen med skattepliktig som en betydelig årsak til forsinkelser og lang saksbehandlingstid. SANST har tatt flere grep og har prøvd ut tiltak med hurtig telefonbasert dialog med skattepliktig. Videre har SANST også begynt å avtale møtepunkter på et tidlig tidspunkt i saksbehandlingsprosessen.

SANST har identifisert særlig to forhold som øker effektiviteten og produktiviteten hos saksbehandlerne. Som tidligere nevnt er kvalitetssikring av saksbehandlernes arbeid tid- og ressurskrevende. SANST har derfor gjennomført flere grep. Tidligere var kvalitetssikring ensbetydende med at kontroller leste gjennom og godkjente saksbehandlerens arbeid. Nyere rutiner for saksbehandling innebærer vesentlig mer oppfølging underveis, såkalt «tett på-kvalitetssikring», så vel som sparring og avklaring mellom saksbehandlerne i vanskelige spørsmål. Arbeidet er blitt mer team-basert med tematisk spesialisering i team, og med en dedikert ressurs til kvalitetssikring. Vedkommende holder teamet

⁴⁹ Tilgjengelig her: <http://www.rigsrevisionen.dk/media/2104894/1107-18.pdf>

oppdatert på den faglige utviklingen på feltet, og sørger for at teamets produksjon stort sett er ensartet. Det er også arbeidet med å etablere en bevissthet blant saksbehandlerne rundt hva som er godt nok.

Mange av de ansatte i SANST har relativt kort yrkeserfaring. SANST sine undersøkelser av virksomheten viser at saksbehandlerens produktivitet øker sterkt i takt med økt kompetanse. Utdannelsesakademiet for nye saksbehandlere, så vel som teambasert kvalitetssikring og kunnskapsspredning er tiltak for å øke produktivitet gjennom kompetanse.

På ledelsesnivå er det også satt inn tiltak for å forbedre målstyring og tett driftsoppfølging. Det blir for eksempel i 2019 innført datastyrte dashboards – et verktøy for å gi ledelsen og saksbehandler-teamene en databasert oversikt over beholdning og produktivitet i sanntid. Ledelsen og teamene vil dermed til enhver tid kunne ha oversikt over produksjonen og kan iverksette målrettede tiltak. Det er også definert produktivitetsmål og mål for saksbehandlingstid i ulike typer klager.

Videre gjennomfører SANST organisasjonsinterne, avgrensede forsøk med såkalte sprint-prosjekter. I disse prosjektene defineres en problemstilling og målsettinger, og de deltakende saksbehandlerne involveres tett i utarbeidelsen og utprøvingen av grep for å løse problemstillingen.

Vurdering og overførbarhet

SANST og Sekretariatet for skatteklagenemnda (SSK) har noen klare fellestrekk, samtidig som vi ser forskjeller på en rekke områder. SANST har iverksatt en rekke tiltak. Effekten av tiltakene er ukjent, da mange tiltak er nye, og det mangler et sammenlikningsgrunnlag. På samme tid har SANST økt sin produktivitet over tid, og tilført ressurser til saksbehandlingen. Dermed behandler SANST omtrent dobbelt så mange saker som det kommer inn. Det er derfor grunn til å forvente at restansene vil bygges ned.

Erfaringene fra SANST understreker betydningen av høy kompetanse i organisasjonen og ledelsens oppfølging av ansatte for produktiviteten. De fleste ansatte i SSK har omfattende erfaring og en lang yrkeskarriere. Disse ressursenes kompetanse har eller kan ha stor betydning for produktiviteten. Ledelsens oppfølging av produktiviteten blant saksbehandlerne i SANST har etter vår vurdering også stor overføringsverdi. Til slutt vil vi også trekke frem måten SANST prioriterer saker på, som et tiltak med overføringsverdi for SSK. Ved å se liknende saker i sammenheng og lære fra tidligere saker, reduseres arbeidsmengden i den enkelte saken.

9.3 Hvordan vi definerer enkle saker

SSK har utarbeidet et notat for å kartlegge andelen såkalt «enkle» saker i sin saksportefølje. I notatet heter det at en «enkel» sak er en sak der:

«...påklagede forhold er begrenset og oversiktlig redegjort for i klagen, de faktiske forhold som endringsvedtaket bygger på er begrenset og eventuelt uomtvistet, og/ eller ikke krever en nærmere undersøkelse eller bevisvurdering, rettsanvendelsen ikke inneholder elementer av skjønn og er avklart i rettskildene, og helst beskjedent proveny.»

SSK legger til grunn at det i slike saker vil være utstrakt bruk av klipp & lim fra skattekontorets redegjørelse/ vedtak og/ eller bruk av mal. Utover dette kreves kun en kort begrunnelse under SSK sin vurdering. SSK mener at de enkle sakene er å finne blant følgende sakstyper:

- Merutgifter/ pendlersaker, herav cirka 71 % enkle saker
- Fast eiendom, herav cirka 8 % enkle saker
- Rene tilleggsskattesaker, herav cirka 25 % enkle saker
- Sakskostnader, herav cirka 20 % enkle saker
- Merverdiavgift, herav cirka 8 % enkle saker

Videre er også saker som etter lovendring 1. august 2018 vil behandles av SKD, å regne som enkle saker. Vi har benyttet *Klagekode1* i datasettet Klager for å merke en sak som en enkel eller ikke-enkel sak. Noen saker har inntil tre klagekoder. Her har vi benyttet den første klagekoden. Der saken ikke har en klagekode, har vi merket saken som «Ukjent om saken er enkel eller ikke-enkel». SSK mener at det kan legges til grunn at sistnevnte er ikke-enkle saker.



DANMARK

Oxford Research A/S
Falkoner Allé 20
2000 Frederiksberg
Danmark
Tel: (+45) 3369 1369
office@oxfordresearch.dk

NORGE

Oxford Research AS
Østre Strandgate 1
4610 Kristiansand
Norge
Tel: (+47) 4000 5793
post@oxford.no

SVERIGE

Oxford Research AB
Norrländsgatan 11
103 93 Stockholm
Sverige
Tel: (+46) 08 240 700
office@oxfordresearch.se

FINLAND

Oxford Research Oy
Fredrikinkatu 61a
00100 Helsinki
Finland
www.oxfordresearch.fi
office@oxfordresearch.fi

BRUXELLES

Oxford Research
C/o ENSR
5. Rue Archimède
Box 4, 1000 Brussels
www.oxfordresearch.eu
office@oxfordresearch.eu

LATVIJA

Oxford Research SIA
Vilandes iela 6-1
LV-1010, Rīga, Latvija
Tel.: (+371) 67142503
http://oxfordresearch.lv
info@oxfordresearch.lv