

GRUNDLAGSUTSKOTTETS UTLÅTANDE 35/2005 rd

Regeringens proposition med förslag till ändring av vissa bestämmelser i anknytning till beskattningsförfarandet

Till finansutskottet

INLEDNING

Remiss

Riksdagen remitterade den 8 september 2005 en proposition med förslag till ändring av vissa bestämmelser i anknytning till beskattningsförfarandet (RP 91/2005 rd) till finansutskottet för beredning och bestämde samtidigt att grundlagsutskottet ska lämna utlåtande i ärendet till finansutskottet.

Sakkunniga

Utskottet har hört

- regeringsråd Kirsi Seppälä och överinspektör Panu Pykönen, finansministeriet
- lagstiftningsråd Eija Siitari-Vanne, justitiedepartementet
- professor Veli-Pekka Viljanen.

Dessutom har skriftliga utlåtanden lämnats av

- professor Mikael Hidén
- professor Olli Mäenpää

PROPOSITIONEN

Regeringen föreslår ändringar i lagen om beskattningsförfarande. Det huvudsakliga syftet är att utfärda bestämmelser om den förhandsifyllda skattedeklaration som införs vid personbeskattningen. Lagförslaget omfattar dessutom bestämmelser bl.a. om verkställande av beskattningen och rättelse av fel i beskattningsbeslutet samt om elektronisk kommunikation och signering. Beskattningen kan rättas till den skattskyldiges fördel även om förvaltningsdomstolen har avgjort ärendet genom ett lagakraftvunnet beslut. I propositionen ingår också förslag till ändring av flera andra lagar som berör beskattningen.

De föreslagna lagarna avses träda i kraft så snart som möjligt. De ska tillämpas dels från början av 2005, dels från början av 2006 och 2007.

I motiveringarna för lagstiftningsordningen bedöms förslagen till bestämmelser om myndigheternas rätt att utfärda bestämmelser utifrån 80 § 2 mom. i grundlagen. Regleringen bedöms också utifrån 81 § i grundlagen om statliga skatter liksom också med tanke på rättsstatsprincipen och fördelning av statliga uppgifter enligt 2 och 3 § i grundlagen. Enligt motiveringarna kan lagförslagen behandlas i vanlig lagstiftningsordning.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Motivering

Principer vid beskattning

Enligt det nya 6 mom. i 26 § i lagen om beskattningsförfarande ska den myndighet som verkställer beskattningen pröva de erhållna uppgifterna och utredningar på det sätt som är motiverat med hänsyn till ärendets art och omfattning, lika bemötande av de skattskyldiga samt skattekontrollens behov. Meningen är enligt motiveringarna att uttrycka att skattemyndigheten kan tillämpa olika undersökningsmetoder t.ex. på grundval av faktorer som visat sig vid maskinell hantering av beskattningsuppgifter. Det kan beroende på fall handla om variationer i undersökningens grundlighet. I bestämmelsen förtecknas de allmänna grunder enligt vilka undersökningssättet bestäms.

Utskottet noterar med hänsyn till 21 § och 81 § 1 mom. i grundlagen att man inte ens i en masshantering som beskattningen får äventyra kraven på god förvaltning eller de skattskyldigas rättsskydd. Lagförslaget innehåller adekvata bestämmelser om den skattskyldiges möjligheter att korrigera och komplettera skattemyndighetens förhandsifyllda skattedeklaration (7 § 2 mom.) liksom rätten att bli hörd (26 § 3 mom.) och få ett motiverat beslut (51 §). Trots det bör den skattskyldiges rättsskydd och kravet på god förvaltning fogas till förteckningen över de allmänna principerna för beskattning i 26 § 6 mom.

Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel

Enligt 55 § 3 mom. i lagförslag 1. kan beskattningen rättas till den skattskyldiges fördel även om förvaltningsdomstolen har avgjort ärendet genom ett lagakraftvunnet beslut. Kravet är att förvaltningsdomstolens beslut avviker från ett avgörande som högsta förvaltningsdomstolen senare meddelat i ett liknande ärende. I anslutning till detta ingår i det nya 3 mom. i 63 § i lagen om beskattningsförfarande en bestämmelse om den skattskyldiges rätt att söka ändring i beskattningen även om förvaltningsdomstolen har

avgjort ärendet genom ett lagakraftvunnet beslut.

Förslaget innebär att en förvaltningsmyndighet kan ersätta domstolens lagakraftvunna avgörande med sitt eget beslut. Förslaget bör bedömas med hänsyn till grundlagens 3 och 21 § om fördelning av statliga uppgifter och individens rättsskydd.

Bestämmelsen i 3 § i grundlagen baserar sig på den hävdvunna uppfattningen om maktens tredelning där statsmakten indelas i lagstiftande makt, regeringsmakt och dömande makt. Den dömande makten utövas enligt 3 § 3 mom. i grundlagen av oberoende domstolar, i högsta instans av högsta domstolen och högsta förvaltningsdomstolen. Med domstolarnas oberoende avses enligt förarbetet för grundlagen (RP 1/1998 rd, s. 77) att domstolarna i sin rättsskipningsverksamhet ska vara oberoende av inflytande från annat håll, såsom lagstiftaren, utövarn av regeringsmakten likväl som myndigheterna.

Domstolarnas oberoende är fast förknippat med bestämmelserna i grundlagens 21 § om rättsskydd och garantier för en rättvis rättegång. Betydelsefulla är också bestämmelserna i artikel 6.1 i Europeiska konventionen om de mänskliga rättigheterna om allas rätt till opartisk och ofientlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. I begreppet "domstol" ingår enligt Europeiska människorättsdomstolen behörighet att meddela bindande beslut som myndigheterna inte kan ändra till nackdel för en enskild part. Dessutom bör rätten att meddela bindande beslut förstås som en del av domstolens oberoende.¹

Myndighetens möjlighet att ersätta domstolens beslut med sitt eget beslut och på så sätt indirekt ändra domstolens beslut är principiellt problematisk med tanke på grundlagsbestäm-

¹ Van de Hurk v. Nederländerna (19.4.1994), punkt 45. Se också Pellonpää, Euroopan ihmisoikeussopimus, Helsinki 2005, s. 351.

melserna både om fördelningen av statliga uppgifter och domstolarnas oberoende, låt vara att förslaget gäller rättelse till förmån för enskild part enligt den högsta rättsinstansens beslut. Enligt en sådan aningen bakvänd reglering förefaller det som om myndigheten övervakade lagligheten i domstolens beslut och inte tvärtom. Dessutom kan regleringen bidra till uppfattningen att myndigheten har något slags möjlighet att även i förväg ingripa i domstolens rättsskipningsverksamhet.

En förutsättning för myndighetens behörighet att bevilja rättelse är enligt förslaget att det gäller ett beslut av förvaltningsdomstolen som avviker från ett avgörande som högsta förvaltningsdomstolen senare meddelat i ett liknande ärende. I detta avseende är förslaget problematiskt i fråga om förhållandet mellan domstolarna, eftersom varje domstol är oberoende också inom rättsväsendet. En högre domstol får enligt förarbetena för 3 § 3 mom. i grundlagen inte försöka påverka en lägre domstols avgörande i ett enskilt fall. De högre domstolarnas prejudikat har närmast den betydelsen att de tryggar en enhetlig rättspraxis och därmed styr domstolarna, men de har inte någon direkt bindande juridisk verkan vid avgörande av ett enskild fall (RP 1/1998 rd, s. 77).

Värdet av högsta domstolens avgörande som prejudikat får i i den föreslagna regleringen genom myndighetens behörighet att bevilja rättelse en avsevärt större betydelse än vad som avsågs i grundlagspropositionen. Dessutom faller det inom myndighetens — inte domstolens — behörighet att på grundval av förslag avgöra om ett senare avgörande av en högre rättsinstans överhuvudtaget har meddelats i "ett liknande ärende" och om det således har värde som prejudikat i förhållande till ett avgörande av en lägre domstol.

Med hänvisning till det ovan anförda anser utskottet att bestämmelsen i 55 § 3 mom. i lagförslag 1 om myndighetens behörighet att rätta beskattning baserad på förvaltningsdomstolens lagkraftvunna beslut står i konflikt med 3 § i grundlagen. Momentet måste därför strykas ur lagförslaget för att det i det avseendet ska kunna

behandlas i vanlig lagstiftningsordning. — Samma anmärkning om lagstiftningsordningen gäller det till 55 § 3 mom. relaterade 63 § 3 mom.

Den föreslagna regleringen bottnar i en i sig förstäelig och godtagbar strävan att möjliggöra en enkel och snabb rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel i fall då högsta förvaltningsdomstolen som prejudikat har avgjort en rättsfråga som påverkar beskattningen på ett sätt som avviker från lägre rättsinstansers ståndpunkt. Målet bör dock eftersträvas genom att man utvecklar regleringen om överlopps rättelseyrkande bl.a. på så sätt att förvaltningsdomstolen — på ansökan av den skattskyldige eller beskattningsmyndigheten — kan återta sitt lagkraftvunna beslut i en likartad fråga och avgöra saken på nytt.

Skattestyrelsens behörighet att meddela föreskrifter

Bestämmelserna i lagförslagen om Skattestyrelsens behörighet att meddela föreskrifter bör bedömas med tanke på 80 § 2 mom. i grundlagen. Där föreskrivs att även andra myndigheter än de som nämns i paragrafens 1 mom. genom lag kan bemyndigas att utfärda rättsnormer i bestämda frågor, om det med hänsyn till föremålet för regleringen finns särskilda skäl och regleringens betydelse i sak inte kräver att den sker genom lag eller förordning. Tillämpningsområdet för ett sådant bemyndigande ska vara exakt avgränsat.

Rätten för myndigheter att meddela föreskrifter begränsas också av bestämmelsen i 80 § 1 mom. i grundlagen om området för lag. Där föreskrivs att genom lag ska utfärdas bestämmelser om grunderna för individens rättigheter och skyldigheter samt om frågor som enligt grundlagen i övrigt hör till området för lag. Också 81 § 1 mom i grundlagen är relevant vid bedömning av regleringen av lagar om beskattning. Där föreskrivs att bestämmelser om statsskatt utfärdas genom lag, som skall innehålla bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek samt om de skattskyldigas rättsskydd.

Enligt den princip som framgår av 80 § i grundlagen ska lagstiftningsmakt i allmänhet

inte delegeras till en lägre myndighetsnivå än ett ministerium. Andra myndigheter kan endast i undantagsfall bemyndigas att utfärda rättsnormer. (GrUB 10/1998 rd, s. 22). Särskilda skäl för att bemyndiga myndigheterna att utfärda rättsnormer kan enligt grundlagspropositionen anses föreligga närmast när det är fråga om en sådan teknisk reglering av smärre detaljer som inte inbegriper prövningsrätt i någon större utsträckning (RP 1/1998 rd, s. 134).

De bemyndiganden som ingår i lagförslagen handlar allmänt taget om det slags normering som med avseende på 80 § i grundlagen kan uppdras åt det verk som verkställer beskattningen. Behörigheten fyller i allmänhet också grundlagsutskottets krav på precision i normeringen.

Enligt 7 § 6 mom. i lagförslag 1. ska den skattskyldige för beskattningen lämna in också andra deklARATIONER som rör beskattningen än de i paragrafen avsedda, enligt vad Skattestyrelsen bestämmer. I detta avseende förefaller det som om bestämmelsen innebar en öppen fullmakt för myndigheten att utvidga den skattskyldiges deklARATIONSSKYLDIGHET enligt 7 § 1 mom. i lagförslaget. Enligt utskottets åsikt kan det dock endast handla om att myndigheten är behörig att meddela mer detaljerade föreskrifter än i 7 § 1 mom. Bemyndigandets ordalydelse bör justeras enligt detta. — På samma sätt bör man justera ordalydelsen för bemyndigandet i 10 § i lagförslag 1 om Skattestyrelsens behörighet att meddela föreskrifter om att lämna övriga för beskattningen nödvändiga uppgifter och utredningar.

Utskottet fäster finansutskottets uppmärksamhet vid att bemyndigandena i lagförslagets 7 § 6 mom, 10 § och 13 § 4 mom. överlappar varandra. Regleringen bör förbättras med en tillräckligt tydlig bestämmelse om grunderna för den skattskyldiges skyldighet att deklarerera och lämna upplysningar jämte ett kompletterande bemyndigande om Skattestyrelsens behörighet att utfärda mer detaljerade föreskrifter.

Enligt 7 § 3 mom. i lagförslag 1. ska en skattskyldig som bedriver näringsverksamhet, jordbruk eller skogsbruk återsända skattedeclarationen,

om inte Skattestyrelsen bestämmer något annat. Det handlar om obegränsad behörighet för myndigheten att meddela föreskrifter som avviker från lag. För att lagförslaget i detta avseende ska kunna behandlas i vanlig lagstiftningsordning måste bemyndigandet preciseras genom omnämningen som avgränsar eller styr behörigheten att meddela föreskrifter, t.ex. genom att man nämner i vilken avsikt eller med tanke på vilka situationer myndigheten i det aktuella fallet kan bestämma något annat. (t.ex. GrUU 20/2004 rd, s. 4 och där nämnda utskottsutlåtanden)

De föreslagna bemyndigandena har ofta formulerats på ett sätt som gör det svårt att veta om det handlar om myndighetens behörighet att utfärda allmänna rättsnormer eller föreskrifter för enskilda fall ("om inte myndigheten bestämmer något annat", "enligt vad myndigheten bestämmer", "myndigheten kan begränsa när"). Utskottet påpekar att behörigheten att utfärda normer i lagstiftningen bör formuleras enligt det nutida skrivsättet i betydelsen att meddela föreskrifter som ska tillämpas allmänt — och som i allmänhet är mer detaljerade än lagen (se t.ex. 12 § 2 mom. i lagförslag 1.).

Slutligen anmärker utskottet att bestämmelserna i 80 § i grundlagen direkt begränsar tolkningen av bemyndiganden liksom innehållet i de föreskrifter som de ger rätt att meddela. En myndighet kan således inte meddela allmänna rättsregler om t.ex. frågor som enligt grundlagen ska bestämmas genom lag eller förordning (GrUU 17/2004 rd, s. 4, GrUU 25/2005 rd, s. 5).

Utlåtande

Grundlagsutskottet meddelar

att lagförslagen kan behandlas i vanlig lagstiftningsordning, men lagförslag 1 bara om utskottets konstitutionella anmärkningar om 7 § 3 mom. och 55 § 3 mom. samt 63 § 3 mom. beaktas på behörigt sätt.

Helsingfors den 14 oktober 2005

I den avgörande behandlingen deltog

ordf. Kimmo Sasi /saml
medl. Hannu Hoskonen /cent
Sinikka Hurskainen /sd
Roger Jansson /sv
Irina Krohn /gröna
Annika Lapintie /vänst
Reino Ojala /sd
Klaus Pentti /cent

Markku Rossi /cent
Arto Satonen /saml
Seppo Särkiniemi /cent
Ilkka Taipale /sd
Jan Vapaavuori /saml
ers. Esko Kiviranta /cent
Veijo Puhjo /vänst.

Sekreterare var

utskottsråd Sami Manninen.