

GRUNDLAGSUTSKOTTETS UTLÅTANDE 5/2008 rd

Regeringens proposition med förslag till lag om Skatteförvaltningen samt ändring av därtill an- slutna lagar

Till finansutskottet

INLEDNING

Remiss

Riksdagen remitterade den 6 november 2007 en proposition med förslag till lag om Skatteförvaltningen samt ändring av därtill anslutna lagar (RP 148/2007 rd) till finansutskottet för beredning och bestämde samtidigt att grundlagsutskottet ska lämna utlåtande i ärendet till finansutskottet.

- överinspektör Panu Pykönen, finansministeriet
- lagstiftningsråd Sten Palmgren och lagstiftningsråd Tuula Majuri, justitieministeriet
- juris doktor, docent Pekka Lämsineva
- professor Olli Mäenpää
- professor Tuomas Ojanen
- professor Teuvo Pohjolainen.

Dessutom har skriftligt utlåtande lämnats av
— Ålands landskapsregering.

Sakkunniga

Utskottet har hört

PROPOSITIONEN

Regeringen föreslår att skatteförvaltningens organisation ska revideras. Skattestyrelsen och nio skatteverk ska bilda en myndighet med namnet Skatteförvaltningen under finansministeriet. Myndighetens tjänsteområde kommer att omfatta hela landet. Antalet enheter vid Skatteförvaltningen och deras namn, verksamhetsområden och huvudsakliga uppgifter ska föreskrivas genom förordning av statsrådet. Skatteförvaltningen ska ledas av en generaldirektör. Bestämmelser om Skatteförvaltningens interna organisation och arbetsfördelningen ska främst ingå i arbetsordningen för Skatteförvaltningen eller någon av dess enheter.

De föreslagna lagarna avses träda i kraft huvudsakligen den 1 maj 2008. Ändringar som gäller överklagande ska dock träda i kraft den 1 januari 2009.

I motiven till lagstiftningsordning bedömer regeringen förslaget med avseende på bestämmelserna om statsförvaltningen i 119 § 2 mom. grundlagen. Skatteförvaltningens normgivningsbemyndiganden och utövningen av dem bedöms med avseende på bestämmelserna om delegering av lagstiftningsbehörighet i 80 § 2 mom. i grundlagen. Samtidigt föreslår regeringen att det inhämtas utlåtande av grundlagsutskottet.

UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

Motivering

Omorganisering av Skatteförvaltningen

För beskattningen finns Skatteförvaltningen som lyder under finansministeriet. Hela landet är dess tjänsteområde. Skatteförvaltningens uppgifter räknas upp i 2 §. Enligt 3 § kan organisationen och enheternas uppgifter utformas utifrån dels en funktionsindelning eller en gruppindelning, dels en gruppering av skatt- eller betalningsskyldiga. I 4 § sägs att Skatteförvaltningen innefattar Skattestyrelsen, skatteverk och andra enheter. Bestämmelser om enheternas antal, namn, verksamhetsområden och huvudsakliga uppgifter utfärdas genom förordning av statsrådet. Befogenhetsfördelningen bygger däremot huvudsakligen på den materiella skattelagstiftningen.

Enligt 119 § 2 mom. i grundlagen ska de allmänna grunderna för statsförvaltningens organ regleras genom lag om det i deras uppgifter ingår att utöva offentlig makt. Med allmänna grunder avses här framför allt enhetens namn, verksamhetsområde, huvudsakliga uppgifter och befogenheter (RP 1/1998 rd). Dessutom spelar 21 § 1 mom. i grundlagen en roll. Där sägs att var och en har rätt att på behörigt sätt och utan ogrundat dröjsmål få sin sak behandlad av en domstol eller någon annan myndighet som är behörig enligt lag. Trots de allmänna formuleringarna uppfyller regleringen minimikraven i grundlagen, anser utskottet.

Utöver enheterna i centralförvaltningen kan staten också ha regionala och lokala myndigheter, vilket framgår av 119 § i grundlagen. Den mycket allmänt formulerade grundlagsbestämmelsen avser att tillåta en flexibel utveckling av statsförvaltningen (RP 1/1998 rd). Kriterierna för statens regional- och lokalförvaltning ska läggas fast i lag. Med kriterier, grunder, avses den allmänna strukturen, till exempel den administrativa indelningen. Bestämmelserna i 3 § uppfyller enligt utskottet minimikraven i grundlagen.

I 5 § 1 mom. sägs att det i Skatteförvaltningens arbetsordning ska ingå närmare bestämmelser om organisation, enheter, uppgifter och organisationen av dem och om enheternas behörighet och verksamhetsområden. I 2 mom. sägs det vidare att det i arbetsordningen för en enhet inom Skatteförvaltningen ska ingå närmare bestämmelser om bland annat verksamhetsområdena. Bestämmelsen överlappar med den tidigare bestämmelsen och är dessutom så otydlig att det inte går att avgöra vilken myndighet eller enhet som bestämmer och var de lokala och regionala huvudkontoren inom Skatteförvaltningen ska placeras. I propositionen ingår ett utkast till arbetsordning och där står det att det ska framgå av arbetsordningen var huvudkontoren finns.

Grundlagsutskottet har ansett att syftet med 119 § 2 mom. i grundlagen inte uteslutande har varit att beslut om enheter inom statsförvaltningen uteslutande ska regleras i författning. De ska också kunna göras genom enskilda förvaltningsbeslut (GrUU 6/2002 rd, s. 2, GrUU 29/2006 rd, s. 2, och GrUU 42/2006 rd, s. 3). Följaktligen hindrar inte grundlagen att det i arbetsordningen för ett rikstäckande verk anges var huvudkontoren ska finnas. Utskottet anser det dock nödvändigt att finansutskottet förtydligar formuleringen i 5 §.

Generaldirektörens befogenheter

Skatteförvaltningen ska ha en generaldirektör. Enligt 7 § 3 mom. har generaldirektören rätt att besluta om att avgöra ett ärende som enligt 8 § ska avgöras av en enhet inom Skatteförvaltningen. Däremot har generaldirektören inte rätt att besluta om ärenden som gäller bevakning av skattetagarnas rättigheter. I 8 §, som 7 § hänvisar till, ingår det bestämmelser om hur enheterna ska ledas och hur de ska avgöra ärenden.

De föreslagna bestämmelserna innebär alltså att generaldirektören kan överta beslutanderätten om vilket ärende som helst, också de som gäller beskattningen av enskilda personer. Av motiven till propositionen framgår det emellertid att detta inte är avsikten. Rätten är tänkt att

tillämpas bara på ärenden som också i övrigt avgörs av respektive enhet och gäller administrativa frågor. Med avseende på garantierna för behörig behandling, som ingår i 21 § i grundlagen, och de skattskyldigas berättigade förväntningar på rättssäkerhet, som ingår i 81 § 1 mom. i grundlagen, är det viktigt att generaldirektörens rätt att överta besluten i vissa fall begränsas klart och tydligt i lagen. Detta är angeläget också med avseende på skatteförvaltningens rätt att utfärda normer. Finansutskottet bör också i övrigt överväga att inskränka generaldirektörens rätt att avgöra ärenden, framhåller grundlagsutskottet.

Förvaltningsklagan

Enligt 23 § 1 mom. avgörs förvaltningsklagan över Skatteförvaltningens eller tjänstemännens verksamhet av generaldirektören. I arbetsordningen kan behörigheten ändå till viss del regleras på något annat sätt. Anmälningar mot generaldirektören eller hans eller hennes ställföreträdare avgörs av finansministeriet.

De föreslagna bestämmelserna innebär att generaldirektören också kan avgöra klagomål mot Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt. Det rimmar illa med 14 § 3 mom. där det sägs att enheten är oberoende i sin bevakningsuppgift. Rättsbevakningen har dessutom uteslutits ur generaldirektörens befogenheter genom en bestämmelse i 7 §. Med tanke på att 21 § garanterar god förvaltning och konsekvent reglering bör finansutskottet överväga att ändra lagen så att klagomål mot Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt behandlas av finansministeriet.

Vidare bör det noteras att formuleringen i 23 § tillåter tolkningen att justitiekanslern i statsrådet eller riksdagens justitieombudsman inte får avgöra klagomål mot Skatteförvaltningen eller generaldirektören. Utskottet vill understryka att bestämmelserna över huvud taget inte påverkar de uppdrag och befogenheter som justitiekanslern och justitieombudsmannen har enligt 108 respektive 109 § i grundlagen. Därmed medför 23 § inga problem med avseende på grundlagens bestämmelser om våra högsta lagöverbakare.

Överföring av beskattningsuppdrag

I 24 § ingår bestämmelser som tillåter undantag från övrig lagstiftning om behörig skattemyndighet och skatterättelsenämnden.

Enligt lagförslaget ska Skatteförvaltningen ha hela landet som tjänsteområde. Bestämmelsen är enligt regeringen nödvändig som temporär lösning tills befogenheterna i samtliga skattelagar har ändrats till att Skatteförvaltningen är den behöriga myndigheten. Därefter kommer den interna uppgiftsfördelningen i sin helhet att regleras genom förordning av statsrådet och i arbetsordningen för Skatteförvaltningen.

I 24 § handlar det de facto inte om att föra över befogenheter mellan myndigheterna, utan en omorganisering av uppgifter inom en myndighet med hela landet som sitt distrikt (GrUU 24/2006 rd, s. 2). Det framgår också av 27 § 7 mom. I paragrafen anges det exakt i vilka situationer uppgifter kan överföras. Dessutom anges de allmänna villkoren. Vidare ligger anmälningsplikten enligt 26 § i linje med utskottets tidigare praxis (GrUU 24/2006 rd, s. 2—3).

För rättssäkerheten enligt 21 § i grundlagen spelar det ingen större roll var de skattskyldigas ärenden behandlas eftersom alla skatteverk och skatterättelsenämnder måste följa samma förvaltningsrättsliga bestämmelser och samma materiella skattelagstiftning. Ambitionerna att till exempel jämma ut arbetsbördan mellan skatteverken gör att de skattskyldigas ärenden kan behandlas snabbare. Därmed medverkar ambitionen också till att skyldigheterna i 21 § fullföljs (GrUU 24/2006 rd, s. 2).

Det är enligt 24 § 1 mom. Skatteförvaltningen som förordnar om att uppgifter ska överföras. Bestämmelserna i 1 och 2 mom. är allmänna och gäller främst vissa grupper av skattskyldiga. Bestämmelserna är visserligen exakt avgränsade, men det är trots det inte helt korrekt att en central förvaltningsmyndighet ska få förordna om frågor som är reglerade i annan lagstiftning. Därför bör bestämmelserna ändras till att överföringar av uppgifter som avses i 1 och 2 mom. görs genom förordning av finansministeriet. Samtidigt blir den första meningen i 26 § onödig.

Utskottet påpekar också att lagrubriken bör vara "Överföring av uppgifter" för att ange innehållet.

Skatteförvaltningens rätt att utfärda normer

Enligt 7 § 2 mom. beslutar generaldirektören om rättsregler som ingår i Skatteförvaltningens behörighet. Själva kriterierna för befogenheten ingår i den materiella skattelagstiftningen.

Grundlagsbestämmelserna om att överföra lagstiftningsmakt och att ordna statsförvaltningen genererar inga exakta krav på hur myndigheternas behörighet att utfärda normer ska ordnas i enskilda fall. Inte minst i skattesammanhang, som praktiskt taget gäller alla medborgare, är redan det allmänna förtroendet för förvaltningen orsak nog att göra skillnad mellan rätten att utfärda normer och administrativa verkställighetsuppgifter. För detta talar också 21 § i grundlagen som garanterar alla rätt att få sin sak behandlad på behörigt sätt.

I motiven sägs att rätten att avgöra frågor om rättsregler ska vara separerad från övrig avgöranderätt och att rättsregler ska beredas och utfärdas fristående från verkställighetsrätten. Det är en bra lösning, men i det här speciella fallet är det befogat att skriva in regeln i lagförslaget. Dessutom hänvisar utskottet till sina ståndpunkter om rätten för generaldirektören att överta beslutanderätten i vissa fall.

Särskild skattelättnad

I 16 § ingår regler för Skatteförvaltningens rätt att medge särskild skattelättnad. På ansökan av den skattskyldige eller betalningsskyldige eller utan ansökan ska Skatteförvaltningen ha rätt att helt eller delvis bevilja befrielse från särskilt uppräknade skatter eller avgifter om

— Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt i ett tolkbart ärende har överklagat beskattningen av en skatt- eller betalningsskyldig eller ett beslut som meddelats av en besvärinstans

— den skatt- eller betalningsskyldige har påförts skatt eller avgift på grund av överklagandet

— högsta förvaltningsdomstolen har meddelat beslut i ärendet och

— det med avseende på likabehandlingen av de skatt- och betalningsskyldiga vore oskäligt att driva in skatten.

Enligt 2 mom. ska den samma regleringen tillämpas på kommunernas rätt att bevilja befrielse från kommunalskatt. 3 mom. innehåller ett förbud mot att överklaga skattelättnadsbeslut.

Paragrafen gäller en ny mekanism där Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt låter frågor som ger rum för tolkning gå vidare till förvaltningsdomstolen. Regeringen motiverar detta med att besvärsrätten bara bör användas i ett fåtal fall och inte i alla kända fall. Enheten kunde välja ut ett eller några fall trots att den tolkbara frågan juridiskt sett kan gälla en stor grupp skattskyldiga.

Enligt 6 § 1 mom. i grundlagen är alla människor lika inför lagen. I 21 § 1 mom. garanteras var och en rätt att få sin sak behandlad på behörigt sätt i domstol eller någon annan myndighet. I 2 mom. garanteras rätten att överklaga i lag.

I sin praxis har grundlagsutskottet framhållit att inga skarpa gränser för lagstiftarens prövning går att läsa ut ur jämlikhetsprincipen när en reglering i överensstämmelse med den rådande samhällsutvecklingen eftersträvas (se t.ex. GrUU 1/2006 rd, s. 2). Syftena med de föreslagna bestämmelserna är i och för sig förståeliga och acceptabla, när man eftersträvar snabba lösningar på juridiska tolkningsfrågor som gäller en stor grupp skattskyldiga, vilket onekligen kan förekomma i den här typen av massiva förfaranden. Dessutom medverkar bestämmelsen till att fullfölja vars och ens rätt att få sin sak avgjord utan ogrundat dröjsmål.

Med avseende på grundlagsbestämmelserna är det ändå betänkligt att lagförslaget innehåller en bestämmelse som åtminstone formuleringsmässigt förefaller att utgöra en risk för att likabehandlingsprincipen kränks. Detta förstärks av att 3 mom. innehåller ett förbud mot att överklaga skattelättnadsbesluten trots denna risk. Konstitutionellt sett är det därför viktigt att oskälighetsmomentet i 16 § 1 mom. 4 punkten stryks och att hela punkten formuleras om för att inbegripa garantier för likvärdig behandling av alla skattskyldiga. Då kan grundlagsbestämmelsen

om jämlikhet tillämpas på behörigt sätt när skattelättnadsbefogenheten tillämpas (se GrUU 44/2005 rd, s. 3).

Den särskilda skattelättnaden skiljer sig från övriga skattelättnader genom att syftet är att få fram ett förhandsbeslut om en fråga som juridiskt kan tolkas på flera sätt. De frågor som ska överklagas väljs ut särskilt. I ett sådant sammanhang har bestämmelserna en så tydlig rättslig koppling till likabehandling av de skattskyldiga att besvärsförbudet i 3 mom. måste strykas.

Språkliga rättigheter

Skatteförvaltningen har hela landet som sitt tjänsteområde. På grund av språklagen är den därför en tvåspråkig central förvaltningsmyndighet. Enheternas verksamhetsområden ska organiseras så att de tillgodoser servicetillgången och de språkliga rättigheterna, föreskriver 3 §.

Vars och ens rätt att använda sitt eget språk, antingen finska eller svenska, ska enligt 17 § 2 mom. i grundlagen tryggas genom lag. I 122 § i ska en indelning i sinsemellan förenliga områden eftersträvas, när förvaltningen organiseras, så att den finskspråkiga och svenskspråkiga befolkningens möjligheter att få tjänster på sitt eget språk tillgodoses enligt lika grunder. Det föresta lagförslaget är korrekt när det gäller de språkliga rättigheterna och ligger i linje med grundlagsutskottets tidigare praxis (GrUU 29/2006 rd, s. 2, och GrUU 42/2006 rd, s. 3).

I 2 § 1 mom. 7 punkten i lagförslag 24 sägs att Skatteförvaltningen är en rikstäckande myndighet och att samiska språklagen därför tillämpas på den. Bestämmelsen harmonierar med 17 § 3 mom. i grundlagen.

Bestämmelser om Åland

Enligt 27 § 36 punkten i självstyrelselagen för Åland ingår skatter och avgifter i rikets lagstiftningsbehörighet. I 18 § 5 punkten i samma lag ingår kommunala skatter och vissa andra skatter i landskapets lagstiftningsbehörighet. På det praktiska planet har skatteförvaltningen genom

en överenskommelseförordning med stöd av 32 § förts över på skatteförvaltningen i riket.

Av 10 § 1 mom. i det första lagförslaget framgår det indirekt att Åland har en egen skattebyrå som ingår i Sydvästra Finlands skatteverk. Med tanke på Ålands särställning och de språkliga förhållandena vore det korrekt att till exempel 4 § får en bestämmelse om Ålands skattebyrå på Åland. Det understryker också det faktum att Skatteförvaltningens tjänster på svenska har stor betydelse för ålänningarna.

Övrigt

Behörighetskrav. Genom förordning av statsrådet ska närmare bestämmelser utfärdas om bland annat behörighetsvillkor, enligt 9 § i det första lagförslaget. Utskottet påpekar att lagförslaget helt och hållet saknar bestämmelser om behörighetskrav för personalen. Befogenheten att utfärda "närmare" bestämmelser än de som finns i lagen är därmed inte språkligt korrekt (GrUU 18/2007 rd, s. 7). Inom ett förvaltningsområde som beskattning är det befogat att lagen åtminstone anger behörighetskraven för generaldirektören (se t.ex. GrUU 18/2007 rd, s. 7, och GrUU 20/2007 rd, s. 3). Så är fallet med till exempel direktören för Finansinspektionen och överdirektören för Försäkringsinspektionen.

Den svenska versionen av propositionen. Utskottet har uppmärksammat på att den svenska versionen av propositionen inte motsvarar kvalitetskraven. Följaktligen understryker utskottet att lagförslagen på svenska och motiven till dem bör uppmärksammas på behörigt sätt. Också de måste som regel kunna granskas av justitieministeriet och det måste avsättas tillräckligt för tid med granskningen.

Utlåtande

Grundlagsutskottet anför

att lagförslagen kan behandlas i vanlig lagstiftningsordning.

GrUU 5/2008 rd — RP 148/2007 rd

Helsingfors den 6 mars 2008

I den avgörande behandlingen deltog

vordf. Jacob Söderman /sd
medl. Outi Alanko-Kahiluoto /gröna
Tuomo Hänninen /cent
Ulla Karvo /saml
Esko Kiviranta /cent
Kari Kärkkäinen /kd
Elisabeth Naucclér /sv

Mikaela Nylander /sv
Tuula Peltonen /sd (delvis)
Veijo Puhjo /vänst
Tapani Tölli /cent
Ilkka Viljanen /saml
Antti Vuolanne /sd.

Sekreterare var

utskottsråd Risto Eerola.