

Rättelse av beskattning

TURUN YLIOPISTON JULKAISUJA
ANNALES UNIVERSITATIS TURKUENSIS

SARJA - SER. B OSA - TOM. 344
SCRIPTA LINGUA EDITA

Rättelse av beskattning

implicit en komponent i god förvaltning och beskattningsprinciper

The Correction in Taxation
with an English Summary

Ensio Erä-Esko

ÅBO UNIVERSITET
UNIVERSITY OF TURKU
Åbo 2012

Akademisk avhandling som med tillstånd av juridiska fakulteten vid Åbo Universitet framläggs för offentlig granskning för avläggande av jurisdoktorsexamen lördagen den 12 maj 2012 kl. 12 i Calonia, Caloniagränden 3, Åbo

Rättelse av beskattning implicit en komponent i god förvaltning och beskattningsprinciper

Sökord: skatterätt, skatterättsfilosofi, offentlig förvaltning, mänskliga rättigheter, juridik, beskattningsprinciper, nationalekonomi

© Ensio Erä-Esko

Lagstiftningen är beaktad till den 29 december 2011 FF 1515.

Distribution:
Åbo universitetsbibliotek
FI-20014 ÅBO UNIVERSITET FINLAND
Telefon (växel) +358 (0)2 333 51
E-post library@utu.fi
Hemsida kirjasto.utu.fi/sv/

ISBN 978-951-29-4963-2 (Print)
ISBN 978-951-29-4964-9 (PDF)
ISSN 0082-6987

Edita Prima Ltd, Helsingfors 2012

*TILL MIN MOR ULLA OCH
MINNET AV MIN FAR MAURI*

FÖRORD

Första initialen till denna forskning var skatterättelse. Vissa omständigheter ledde till grundforskning med en licentiat avhandling om ”Rätten till skatt för kyrkan i Finland” år 2004. Forskningen utvecklades till en doktorsavhandling ”Beskattningsrätt och skattskyldighet för kyrkan i Finland”. Genom att teol. mag. Madeleine Wendelin år 2006 osjälviskt tagit sig an att läsa mitt manuskript: ”Kyrkoskatten”, tog jag itu med att se på ”Skatterättelsen” igen. Då flera punkter av individuellt rättsskydd och dess förankring i god offentlig förvaltning var aktuella, började jag undersöka om detta kunde bli en juridisk avhandling. Även en frände, professor Christopher Toll gav mig impulsen att sondera möjligheterna att skapa en skattefilosofisk, juridisk avhandling. Detta förde också mig in på frågan om det finns någon rättvis acceptabel beskattningsprincip som inte automatiskt höjer skatten?

Från och med år 2007 har jag erhållit studierätt vid juridiska fakulteten vid Åbo Universitet. Med professor Kauko Wikström och hans värdefulla kommentarer och nu senast med professor Jaakko Ossas förbättringsförslag föreligger denna avhandling. Professor Asko Lehtonen har ytterligare gett ytterst värdefulla och avgörande synpunkter. Dessutom vill jag tacka också andra involverade professorer vid den juridiska fakulteten vid Åbo Universitet och kurserna som stimulerat och gjort det möjligt för mig att färdigställa såväl omnämnda ”Kyrkoskatt” som denna avhandling. Finansieringen av forskningen har skett i huvudsak som en syssla vid sidan av dagligt förvärvsarbete som ekonomichef inom offentlig förvaltning förutom sista halvåret då jag på heltid sysslade med forskningen. Det språkliga korrektivet har jag orsak att tacka min klasskamrat Carola M. Lindroos för. Ytterligare uppmuntran har professor Esko Linnakangas bidragit till i de juridiska forskningarna. Fel och brister i avhandlingen beror enbart på forskaren. Tack till Åbo Universitet som tagit in boken i sin Annales serie B.

Ett tack till min hustru som under år av tidvis ytterst intensiv forskning skött den praktiska markservicen. Våra barn, Henrik, Helena och Heidi samt deras kontakter har också hjälpt mig, med det tekniska. Tack även till flera andra som bidragit med stöd som jag varit i kontakt med.

Helsingfors i mars 2012

Ensio Erä-Esko

INNEHÅLL

FÖRORD	VII
---------------------	------------

INNEHÅLL	IX
-----------------------	-----------

KÄLLFÖRTECKNING	XVI
------------------------------	------------

FÖRKORTNINGAR	XLIV
----------------------------	-------------

1. INLEDNING	1
---------------------------	----------

1.1. Allmänt	1
--------------------	---

1.2. Bakgrunden	4
-----------------------	---

1.3. Kyrkoskatt - en av de äldsta skatterna.....	7
--	---

1.4. Övriga skatter.....	10
--------------------------	----

1.5. Utvecklingen i dag	12
-------------------------------	----

1.6. Om regler och begreppet rättelse av beskattning	14
--	----

1.7. Syfte	16
------------------	----

1.7.1. Problemformulering	16
---------------------------------	----

1.7.2. Begränsningar och utformning	18
---	----

1.8. Forskningsmetoder	21
------------------------------	----

1.9. Källor.....	24
------------------	----

I	OFFENTLIG FÖRVALTNING	27
----------	------------------------------	-----------

2. FÖRVALTNING	29
-----------------------------	-----------

2.1. Bakgrunden till förvaltningslagen.....	29
---	----

2.2. God förvaltning som begrepp.....	30
---------------------------------------	----

2.3. Förvaltningslagen 6.6.2003/434 förankring i 21 § GL.....	33
---	----

2.4. Delegeringen av förvaltningen enligt 124 § GL	36
--	----

2.4.1. Köp av tjänster eller dotterbolag.....	36
---	----

2.4.2. Överföring av förvaltningsuppgift	37
--	----

2.4.3. Tjänstens kvalitetskrav genom myndighets kontroll	39
--	----

2.5. Vem är skyldig att följa god förvaltning?	41
--	----

2.6. Utövare av myndighet	42
2.7. Sättet för service	45
2.8. Förvaltningen och EU	46
2.9. Nationell lagstiftning	49
2.9.1. Allmänt	49
2.9.2. Kravet inom offentlig förvaltning	50
2.9.3. Statsförvaltningen	51
2.9.4. Den kommunala självstyrelsen	52
2.9.5. Den kyrkliga förvaltningen	55
2.9.6. Jäv, besvärsmätt och EU-anpassning	56
2.9.7. Synpunkter på god förvaltning kontra god skatterätt	59
2.9.8. Offentlig, god förvaltning	60
2.9.9. Ändringarna i förvaltningslagen	62
2.9.10. Betydelsen av krav på förklaring	63
2.9.11. Elektronisk information	64
2.10. Grunder för god förvaltning	66
2.10.1. Motiveringar av beslut	66
2.10.2. Besvärsmätt över ett givet beslut	67
2.10.3. Fall då undantag i förvaltningen träder i kraft	68
2.11. Ombudsmannen	69
2.11.1. Justitieombudsmannen och -kanslern	69
2.11.2. När behövs ombudsmannen?	71
2.11.3. JO:s årsberättelse	72
2.11.4. Ombudsmannen vid EU	75
2.12. Kritik av god förvaltning	76
2.13. Sammandrag	78
II	RÄTTELSE AV BESKATTNINGEN
	81
3. BESKATTNINGSFÖRFARANDET	83
3.1. Allmänt	83
3.2. Administrationen av beskattningen	85
3.2.1. Skatteförvaltningen	85
3.2.2. Modell för distributionen	88
3.2.3. Modell för besvär	90
3.3. Beskrivning av beskattningsförfarandet	91
3.4. Avräkning i arbetsgivarprestationer	93
3.5. Rättelse av beskattningen = rättssäkerhet?	95
3.5.1. Allmänt	95
3.5.2. Tillvägagångssättet för att få ändring i ett beslut	98
3.5.3. Grunder för rättelse av beskattningen	99
3.5.3.1. Allmänt	99

3.5.3.2. Rättelse genom retroaktiv skattelag	100
3.5.3.3. Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel	102
3.5.3.4. Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel	104
3.5.3.5. Femårsregeln till skattebetalarens nackdel	106
3.5.3.5.1. Allmänt	106
3.5.3.5.2. Brister i deklaration eller skatteförslag	107
3.5.3.5.3. Förfarande vid undsluppen skatt	108
3.5.3.5.4. Orsak – samband	109
3.5.4. Instrument för skattesäkerhet	110
3.5.4.1. Skattegranskning	110
3.5.4.3. Förseningsränta i rättelse av beskattning	113
3.5.4.4. Hanteringen av räntor i rättelse av beskattning	114
3.5.4.5. Specificering av skattetillägget	115
3.5.4.6. Olika aspekter på rättelse av beskattning	117
3.5.4.7. Förhandsbesked	119
3.5.4.8. Vilken betydelse utgör tiden?	123
3.5.4.9. Vad som sker vid bedrägeri	123
3.5.4.10. Rätt till befrielse från rättelse av beskattning	126
3.5.4.11. 28 § BFL tillämpning för ökad rättssäkerhet	128
3.5.4.12. Beskattning enligt uppskattning	129
3.5.4.13. Övriga specialregler enligt BFL för rättelse av beskattningen	131
3.5.4.13.1. Rättelse av beskattning för dödsbon	131
3.5.4.13.2. Överföring av skatt till Finland	131
3.5.4.13.3. Korrigering av internprissättning	135
3.5.4.13.4. Förtäckt dividend eller vinst	136
3.5.4.13.5. Avlyft skatt eller uppskov	137
3.5.4.13.6. Alla skattetagares likvärdighet	139
3.6. Utvärdering av rättsskyddet för skattebetalaren	141
3.7. Skatteintäkter i en balanserad modell	142
3.8. Förnyelsen 2006	144
3.9. Kritik av rättelse av beskattning	145
3.10. Sammandrag	147
4. BESKATTNING OCH FÖRVALTNING	149
4.1. Allmänt	149
4.2. Tillämpning av förändringar inom beskattningen	151
4.2.1. Samhällsekonomin och skatten	151
4.2.2. Undersökning av prejudikatens betydelse	152
4.2.3. Prejudikat när rättelse av beskattningen på grund av fel eller slarv gäller	153
4.2.4. Prejudikat till efterbeskattning	154
4.2.5. Särskilda bestämmelser	155
4.3. Betydelsen av rättelse av beskattningen	158
4.3.1. Skattens signifikanta rättssäkerhet	158
4.3.2. Skattens neutralitet	159
4.3.2.1. Betydelsen för myndigheterna	159
4.3.2.2. Betydelsen för skattebetalaren	161
4.3.3. Rättssäkerheten individuellt sett	162
4.3.4. Stabilitetsbehovet för fiskus	163

4.3.5. Alternativ vid justeringsbehov.....	165
4.4. Övervakning och fördelningen bland skattetagarna	166
4.5. Individens rätt.....	169
4.6. Det öppna samhället	170
4.6.1. Information.....	170
4.6.2. Sekretesskrav.....	171
4.7. God förvaltning	172
4.7.1. Bakgrunden	172
4.7.2. Förvaltningsmål inom beskattningen	176
4.7.2.1. Tillämpning av grundlagen och rättvisa	176
4.7.2.2. Prejudikat inom offentlig förvaltning.....	177
4.7.2.3. JO om god förvaltning	179
4.7.2.4. Övrig offentlig förvaltningservice.....	180
4.8. Rättssäkerhet genom skatteombud	181
4.9. En extraordinär åtgärd som hävning av beskattning	183
4.10. Rättssanktioner vid skattebrott.....	185
4.10.1. Straff i beskattning	185
4.10.2. Skydd mot självkriminalisering	189
4.11. Sammandrag	192
III DET EXTERNA TRYCKET OCH BESKATTNINGSPRINCIPER	197
5. UTLÄNDSKA FÖRHÅLLANDEN	199
5.1. Rättens lokala förankring	199
5.2. Lagens möjligheter i globaliseringen	200
5.2.1. Rätten och lagens utveckling.....	200
5.2.2. Rätten och språket	203
5.2.3. Rättsvetenskap och etiken	207
5.2.4. Ekonomi, religion och nationen.....	210
5.2.5. Individens rätt.....	211
5.2.6. Det sociala samhället och skattefinansieringen	213
5.3. Sveriges rätt och beskattning	215
5.3.1. Taxeringen	215
5.3.2. Skattesäkerhet.....	216
5.3.3. Förvaltningsrätt	217
5.4. Övriga Skandinavien.....	219
5.5. Tyskland	220
5.6 . Storbritannien och USA	221
5.7. EU-rätt	222

5.7.1. Allmänt	222
5.7.2. Mot EU-rätt.....	223
5.7.3. EU-rättens direkta tillämpning	224
5.7.4. Jämförelse med Finland.....	226
5.7.5. Rättsfall i EU – skälig tid – punktskatt	229
5.7.6. Integrerad beskattning	230
5.7.7. Den nationella skatterättens betydelse	233
5.8. Sammandrag	236
6. DEN ENSKILDA MÄNNISKANS FRIHET OCH RÄTTIGHETER.....	238
6.1. Allmänt	238
6.2. Kort om bakgrunden av teorin	241
6.2.1. Tankar i början.....	241
6.2.2. Betydelsen för individens frihet och välbefinnande.....	242
6.2.3. Människorättskonventionens tillämpning inom beskattningen.....	244
6.2.4. Människorättskonventionens inverkan på förvaltningen.....	245
6.2.5. Kritik av mänskliga rättigheter.....	247
6.3. Människorättskonventionens tillämpning i EU - Finland	248
6.4. Människorättskonventionen i andra länder	251
6.5. Besvär till Europeiska människorättsdomstolen.....	252
6.6. Det sociala Europa.....	254
6.7. EU-konstitutionen och social beskattning	257
6.8. Obstruktion genom ohörsamhet	258
6.9. Individens rätt.....	260
6.10. Skattetrygghet.....	262
6.11. Avgiftsrestitution och EU.....	264
6.12. Sammandrag	265
7. BESKATTNINGSPRINCIPER.....	267
7.1. Allmänt	267
7.2. Traditionella beskattningsprinciper.....	268
7.2.1. Proportionalitetsprincipen	268
7.2.2. Legalitetsprincipen	271
7.2.3. Progressivitet; horisontell och vertikal beskattning	273
7.2.4. Likformighetsprincipen.....	275
7.2.5. Neutralitetsprincipen	277
7.3. Skattebetalningsförmåga	278
7.3.1. Personlig inkomst	278
7.3.2. Skatt på kapitalinkomst	279

7.3.3. Samfunds vinstbeskattning.....	281
7.4. Beskattningsprinciper för samfund	283
7.4.1. Allmänt	283
7.4.2. Neutralitet	284
7.4.3. Elimineringprinciper mot aggregerad beskattning	285
7.4.4. Samfundsskattens fördelning	287
7.4.4.1. <i>Allmänt</i>	287
7.4.4.2. <i>Specifik jämförelse</i>	289
7.5. Beskattningsdifferentieringsprincipen	290
7.5.1. Allmänt	290
7.5.2. Ekonomiskt integrerad skatt.....	292
7.5.3. Individuellt integrerad skatt	295
7.5.4. Rättvisa kontra dubbelbeskattning i integrerad skatt	297
7.5.5. En komparativ reflektion över integrerad lön	298
7.6. God skatteseed	300
7.7. Rättvis beskattning	303
7.8. Analys av beskattningsprinciper kontra god förvaltning och rättelse av beskattning	305
7.8.1. Förvaltning.....	305
7.8.2. Rättssäkerheten - rättvisepincipen	306
7.8.3. EU:s inflytande.....	307
7.8.4. Den mänskliga friheten och rättigheterna	309
7.8.5. De skilda beskattningsprinciperna.....	310
7.8.6. Kritik av beskattningsdifferentieringsprincipen	311
7.9. Sammandrag	314
8. SLUTSATSER.....	317
8.1. Omdöme över slutledningarna.....	317
8.2. Sammanfattning.....	321
SUMMARY TO THE CORRECTION IN TAXATION.....	324
1. Introduction.....	324
2. Public Administrative Procedure.....	325
3. Taxations Proceeding.....	327
4. Development in the Taxation.....	328
5. Situation Abroad.....	329
6. The Human Rights.....	331
7. Taxation Principles.....	333
RÄTTSFALL:	335

HFD:	335
HD:	339
BJK:	340
BJKS:	340
BJO:	340
CSN:	340
JO:	340
Vasa FD:	340
EU-domstolen EUR-lex-R:	341
EMRD:	342
Bilaga 1. I kraft varande lagar med rätt till rättelse av beskattningen	343
Bilaga 2. Skattedifferensen mellan kyrkan och en liten församling åren 1989 - 2001	344
Bilaga 3. Lagar med skattelättnader	345
Bilaga 4. Skatter som påförts på grund av inkomst vid beskattningen åren 1982 -2008	346
Bilaga 5. Jämförelse med skatteuttaget åren 2000-2010	348
Bilaga 6. Skatteförvaltningens administration per 1.1.2012	349
INDEX	350
Figur 1. Transnationell robust offentlig förvaltning.	48
Figur 2. Skatteredovisning	89
Figur 3. Den administrativa hierarkin för besvär.....	90
Figur 4. Budgetekonomiska inkomster, utgifter och balans	142
Figur 5. Statens budgetpropositioner åren 2003-2007	143
Figur 6. Skatteuttaget åren 1982-2005 inom offentlig förvaltning	156
Figur 7. Finansiering av kyrkosamfund	214
Figur 8. Avvägd ändring av socialskyddsavgift mot samfundsskatteuttag.....	289

KÄLLFÖRTECKNING

Aalto, Esa (2008). Virkamiesasia. Korkein hallinto-oikeus 90 vuotta = Högsta förvaltningsdomstolen 90 år. s. 146-161. Helsinki.

Aarnio, Aulis (Oikeus 2000). Kommentti vailla hermeneuttista kävelykeppiä. Oikeus 3:2000 s. 414-415. Helsinki.

Aarnio, Aulis (2006). Tulkinnan taito. Helsinki. WSOY.

Aer, Janne (2000). Oikeussuojan ulottuvuus hallinnossa, hallintolainkäytön antaman oikeussuojan merkitys viranomaistoiminnan auktoriteetin kannalta. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.

Aer, Janne (2003). Oikeusturva ja oikeudenmukainen oikeuden-käynti hallintolainkäytössä. Oikeustiede 2003 s. 5-62. Helsinki. Suomalainen lakimiesyhdistys.

Agell, Anders – Malmström, Åke (2006). Civilrätt. Nittonde upplagan. Falköping. Liber.

Alexy, Robert (2005). Rätten och rättvisan. Göteborg. Bokförlaget Daidalos AB.

Algotsson, Karl-Göran (2003). Grundläggande fri- och rättigheter. Svensk författningspolitik s. 28-48. Viborg. SNS Förlag.

Alhager, Magnus (1999). Dispens från inkomstskatt. Uppsala. Iustus.

Almendal, Teresa Simon. (2005) Skatteanpassade transaktioner och skattebrott. Stockholm. Norstedts Juridik Ab,

Andersson, Edward (1962). Resultatutjämning vid inkomstbeskattningen, en undersökning av den skatterättsliga avskrivningen av anläggnings tillgångar, särskilt inom sjöfartsnäringen. Helsingfors. Juridiska Föreningen i Finland Publikationsserie N:o 30.

Andersson, Edward (1964). Efterbeskattning och grundbesvär vid stats- och kommunalbeskattning. Ekonomi och samhälle. Helsingfors. Skriftserie utgiven av Svenska Handelshögskolan nr 9.

Andersson, Edward (JFT 1984). Det svenska inflytandet vid tillkomsten av Finlands första inkomst- och förmögenhetsskattelag år 1920. JFT 1984 s. 389-401. Helsingfors.

Andersson, Edward (JFT 1985). Rättspraxis kring handlingsoffentlighetslagen. JFT 1985 s. 121-140. Helsingfors.

Andersson, Edward (Verotus 1992). Yritysveron uudistaminen. Verotus 1/1992 s. 16-28. Helsinki.

Andersson, Edward (1994). Pääomatulon verotus. 2. Painos. Helsinki. Lakimiesliiton Kustannus.

- Andersson, Edward (1996). Verotusmenettelylain kommentaari. Helsinki. Lakimiesliitto.
- Andersson, Edward (2001). Inledning till skatterätten. Helsingfors. Kauppakaari.
- Andersson, Edward (2006). Inledning till skatterätten. Helsingfors. Talentum.
- Andersson, Edward – Linnakangas, Esko (2002). Tuloverotus ja varallisuusverotus. Helsinki. Kauppakaari.
- Andersson, Edward – Linnakangas, Esko (2006). Tuloverotus. Helsinki. Talentum.
- Andersson, Edward – Mattsson, Nils – Michelsen, Aage – Zimmer, Frederik (1991). Det nordiska skatteavtalet med kommentarer. Helsingfors. Juristförbundets förlag.
- Andersson, Edward – Ikkala, Jarmo – Penttilä, Seppo (2009). Elinkeinoverolain kommentaari. 12. Uudistettu painos. Helsinki. Talentum.
- Anttila, Raimo (Verotus 1999). KHO:n oikeustapausselostuksia. Verotus 4/1999 s. 416-419. Helsinki.
- Arbetsgivarens socialskyddsavgift 2007. www.vero.fi.
- Aristoteles (2000). De Interpretatione. Om sofistiska vederläggningar. Stockholm. Thales.
- Aristoteles (2004). Den Nikomachiska etiken. Göteborg. Daidalos.
- Arjola-Sarja, Terhi (2010). Justitieombudsmannen – utveckling av god förvaltning. Jubileums boken Riksdagens justitieombudsman 90 år s. 90 -106. Helsingfors. Riksdagens justitieombudsman.
- Axelsson, Roger – Holmlund, Bertil – Jacobsson, Roger – Löfgren, Karl-Gustav – Puu (1998). Mikroekonomi. Andra upplagan. Lund. Studentlitteratur.
- Basu, Subhajit (2007). Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law. England Ashgate.
- Bauhn, Per (red) (1990). Teori om rättigheter. Stockholm. Bokförlaget Thales.
- Berggren, G. Rune – Brandt, Karl-Erik – Engellau, Patrik – Hedlund Carl Erik Hedlund – Herin, Jan (1989). Sänkt skatt för alla. Stockholm. Timbro.
- Bohlin, Alf – Warnling-Nerep, Wivecka (2010). Förvaltningsrättens grunder. Andra upplagan. Stockholm. Norstedts Juridik Ab.
- Bohlin, Alf (2003). Kommunalrättens grunder. Fjärde Upplagan. Stockholm. Norstedts Juridik Ab.

- Björne, Lars (2003). Rättssystemets utveckling. Helsingfors. Juridiska fakulteten vid Helsingfors universitet.
- Bring, Ove (2011). De mänskliga rättigheternas väg – genom historien och litteraturen. Stockholm. Atlantis.
- Bruun, Niklas (2003). Synpunkter på den nationella domstolens lydnadsplikt i EG-rätten. Festskrift tillägnad professor Edward Andersson på hans 70-årsdag den 31 december 2003. Juridiska Föreningen i Finland kolleger och vänner. s. 21-30. Helsingfors.
- Bruun, Niklas – Mäenpää, Olli – Tuori, Kaarlo (1998). Tjänstemannens rättsliga ställning. Esbo. Schildt.
- Bruzelius, Anette (2004). Skattekonkurrens – hinder eller förutsättning för en nationell välfärdsstat? EU, skatterna och välfärd s. 111-136. Stockholm. Santérus förlag.
- Busch-Nielsen, Camilla (1996). Den nationella prövningsmarginalen i den europeiska människorättsdomstolens praxis. JFT s. 105-131. Helsingfors.
- von Campenhausen, Axel (1996). Staatskirchenrecht. München. Beck.
- CSN. www.vero.fi 21.10.2006.
- curia.europa.eu. www 17.6.2010.
- Dahlberg, Mattias (2007). Internationell beskattning. Andra upplagan. Lund. Studentlitteratur.
- Dahlman, Christian – Nergelius Joakim – Reidhav, David – Wong, Christoffer (2001). Några nyare teorier. Rättsfilosofi. Lund. Studentlitteratur.
- Derrida, Jacques (2005). Lagens kraft. Stockholm. Brutus Östlings bokförlag.
- Dunér, Bertil red. (1995). FN och de mänskliga rättigheterna. Stockholm. Juridik & Samhälle.
- Dworkin, Ronald (1977). Att ta rättigheter på allvar. Teorier om rättigheter s. 81-114 (1990). Stockholm. Bokförlaget Thales.
- Dworkin, Ronald (2001). Taking Rights Seriously. Eighteen printing. USA. (1977, 1978) Harvard University Press.
- Eberhard, Johan August (2009). Universal Theory of Thinking and Sensing (1776). Watkins s. 318-352. New York. Cambridge University Press.
- ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctbwp1finalrev1_en.pdf 2011-08-09.
- echr.coe.int/NR/rdonlyres/1009F7DB-87E3-4056-8E17-8A8A41768BA7/0/SWE_CONV.pdf 25.2.2012.

EG-kommissionens vitbok. Förverkligande av den inre marknaden. Vitbok från kommissionen till europeiska rådet (Milano den 28-29 juni 1985). Stockholm.

Eklund, Klas (2001). Vår ekonomi. Nionde upplagan. Stockholm. Prisma.

Emerson, Michal – Aujean, Michel – Catinat, Micel – Goybet, Philippe - Jecquemin, Alexis (1989). The Economics of 1992. Oxford. Oxford University Press.

en.wikipedia.org/wiki/Ombudsman 5.8.2009.

Erhag, Thomas (2002). Fri rörlighet och finansiering av social trygghet. Stockholm. Santéus förlag.

Erich, Rafael (1924). Kompetensfördelning, kompetensprövning och kompetenskontroll enligt Finlands författningsrätt. JFT s. 72-157. Helsingfors.

Eriksson, Asbjörn (2008). Praktisk beskattningsrätt. Lund. Studentlitteratur.

Erä-Esko, Ensio (1984). Skattelättnader för rederinäringen i Finland. Helsingfors. Svenska handelshögskolan.

Erä-Esko, Ensio (2003). Rätten till skatt för kyrkan i Finland. Helsingfors. Svenska handelshögskolan.

Erä-Esko, Ensio (2009). Beskattningsrätt och skattskyldighet för kyrkan i Finland. Helsingfors. Ekonomi och samhälle. Skrifter utgivna vid Svenska handelshögskolan Nr 195.

Evangelisk-lutherska kyrkan i Finland (2002). Årsöversikt. Helsingfors. Kyrkostyrelsen.

Euler, Leonard (2009). Letters to a German Princess (1760-1762). Watkins s. 180-230. New York. Cambridge University Press.

EU (2005). EU: Fördrag om upprättande av en konstitution för Europa. Belgium. EU.

EU bulletin 4.6.2010. Veckobulletin från Europeiska kommissionens representant i Finland.

EUiF(2002). EU i forvaltningen: broen fra Slotsholmen til Bruxelles. red. Ove K. Pedersen. København. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

europa.eu/institutions/others/ombudsman/index_sv.htm 17.6.2010.

Europeiska Kommissionen (2011) Grönboken. Bryssel 27.1.2011. Kom (2011) 15 slutlig.

eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0428:FIN:SV:PDF 20.3.2010.

EUR-Lex-R: curia.eu.int/juriso/cgi-bin (www.)

EUROPAPARLAMENTET 2004-2009 Utskottet för framställningar 26.9.2008.

Europeiska ombudsmannen. Årsrapport 2005.

evl.fi/kkh/to/kdyk/GoteborgSKB.html. www.

evl.fi/svenska/nyheter/2001/nov/linden01.htm kulturminister. www

Esmark, Anders (2002). Den åbne proces. EUiF s. 211-253. København. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Felderer, Bernhard – Homburg, Stefan (2003). Makroökonomik und neue Makroökonomik. Berlin. Springer-Verlag

Finlex. www.finlex.fi

Fischer, David (2004). Washington's Crossing. Oxford. Oxford University Press.

Fivelsdal, Egil – Jensen, Henrik S. (1990). Förklaring och förklaringstyper. Malmö. Liber - Hermods.

Foucault, Michel (2008 a). Diskursernas kamp. Stockholm. Brutus Österlings Bokförlag.

Foucault, Michel (2008 b). Samhället måste försvaras. Hägersten. Tankekraftförlag.

Foucault, Michel (2009). Övervakning och straff. Fjärde upplagan. Lund. Arkiv förlag.

Frankel, Christian (2002). Fællesskabets markedsdannelse. EUiF s. 62. København Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Fredborg, Arvid (1995). Serber och kroater i historien. Stockholm. Bokförlaget Atlantis AB.

Froscher, Werner – Pierroth, Bobo (2002). Verfassungsgeschichte. München. Verlag C.H. Becker.

Frände, Dan (LM 2011). Oikeuskäytäntö. KKO 2010:41 ja sen arviointi laajemmassa kontekstissa. Lakimies 2/2011 s. 402-423. Helsinki.

Frände, Dan (LM 2010). Oikeuskäytäntöä. KKO 2009:80 ja sen arviointi. Lakimies 2/2010 s. 233-244. Helsinki.

Frände, Joakim (JFT 2009). Den styrande skattepolitiska skattepolitikens återkomst? JFT 5/2009 s. 719-735. Helsingfors.

Gewirth, Alan (1982). Ur Human Rights. Bauhn (1990). Teori om rättigheter s. 40-80. Stockholm. Bokförlaget Thales.

Gordon M. Keith – Manzano, Ximena Montes (2010). Titey & Collison's UK Tax Guide 2010-11. UK. Butterworths.

Graver, Hans Petter (2005). Offentlig anskaffelser og interkommunalt samarbeid. Mäkinen, E (red). Samspelet mellan offentlig rätt och privaträtt s. 93-145. Rättsvetenskapliga institutionen. Tammerfors. Tammerfors universitet.

Grönblom, Gunnar (2002). Kyrkans lagstiftning med kommentarer. Borgå. Borgå stift.

Gunnarsson, Åsa (1995). Skatterättvisa. Uppsala. Iustus Förlag AB.

Gunnarsson, Åsa (2003). Fördelningen av familjens skatter och sociala förmåner. Uppsala. Iustus Förlag AB.

Gustavsson, Sverker – Oxelheim, Lars – Wahl, Nils, redaktörer (2004). EU, skatter och välfärden. Stockholm. Santérus Förlag.

Haapaniemi, Matti (2001). Virallisperiaate tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa. Tutkimus viranomaisaloitteisuutta osoittavien normien synnystä ja kehityksestä. Helsinki. Suomalainen lakimiesyhdistys A-sarja N:o 229.

Habermas, Jürgen (1997). Diskurs, rätt och demokrati. Göteborg. Bokförlaget Daidalos AB.

Habermas, Jürgen (2005). Zwischen Naturalismus und Religion. Frankfurt am Main. Suhrkamp Verlag.

Habermas, Jürgen (2007). Mellan naturalism och religion. Göteborg. Bokförlaget Daidalos AB.

Hakapää, Sari (2008). Sähköinen verohallinto. Automatisoitu aronlisäverotusmenettely. Vaasa. Vaasan yliopisto. http://www.uwasa.fi/materiaali/pdf/isbn_978-952-476-246-5.pdf 2011-06-13.

Hallamaa, (1999). Rahan teologia ja Euroopan kirkot, (RT). Jyväskylä. Atena.

Hallamaa Jaana (1999). Kristinuskon ja eurooppalainen sosiaalietiikka. RT s. 139-232. Jyväskylä. Atena.

Hallberg, Pekka (1989). Oikeusturva ja verotus. Helsinki 1989. Juhlajulkaisu Lassi Kilpi 1920.4/2.1990 s. 47-52. Helsinki. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisu C. 22.

Hallberg, Pekka (Verotus 1998). Oikeus ja verotus. Verotus 2/1998 s. 120-125. Helsinki.

Hallberg, Pekka y.m. (1999 a). Perusoikeudenjärjestelmä. Perusoikeudet s. 31-58. Helsinki. WSOY.

Hallberg, Pekka (1999 b). Oikeusturva (PL 21§). Perusoikeudet s. 651-666. Helsinki. WSOY.

- Hallberg, Pekka (2005). *Arvot tasapainossa?* Helsinki. WSOY.
- Hallberg, Pekka – Ignatius, Pirkko – Kanninen, Heikki (1997). *Hallintolainkäyttölaki*. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.
- Halttunen, Matti – Voipio, Risto – Pihlaja, Pirjo (2002). *Kirkkolainsäädäntö 2002*. Helsinki. Kirjapaja.
- Hammarberg, Thomas(2004). *Nya milstolpar: Berlin, Wien, Haag och Kosovo. De mänskliga rättigheternas historia s. 293-318*. Stockholm. Ordfronts förlag.
- Hannus, Arno – Hallberg, Pekka – Niemi, Anne E. (2009). *Kuntalaki*. Helsinki. WSOYpro.
- Hansson, Åsa – Olofsdotter, Karin (2004). *Kan den nationella välfärdsstaten överleva i ett enat Europa? EU- skatter och välfärden s. 208-233*. Stockholm. Santérus.
- Harjula, Heikki – Prättälä, Kari (2007). *Kuntalaki, tausta ja tulkinnat*. Helsinki. Talentum.
- Harrison, Dick (2002). *Jarlens sekel*. Stockholm. Ordfront.
- Hart, Herbert Lionel Adolphus (1994). *The Concept of Law. Second Edition*. Oxford. Clarendon Press.
- Hedlund Thulin, Kristina (2004). *Lika i värde och rättigheter*. Stockholm. Norstedts juridik AB.
- Heino, Harri (1997). *Mihin Suomi tänään uskoo*. Porvoo. WSOY.
- Helenius, Dan – Hellsten, Kenneth (2010) *Ne bis in idem i gränlandet mellan skatte- och straffrätten*. Juristklubben Codex 70 år. Festskrift s. 110-143. Helsingfors.
- Hellner, Jan (2002). *Rättsteori. En introduktion. 2 upplagan*. Stockholm. Norstedts Juridik AB.
- Helminen, Marjaana(2005). *Kansainvälinen tuloverotus*. Helsinki. WSOY.
- Helminen, Marjaana (2009). *Kansainvälinen tuloverotus*. Helsinki. Edita.
- Helminen, Marjaana (2011). *Finland: The Lotta Gistö and the Commission vs. Finland (C-342/10) Cases. ECJ Recent Developments in Direct Taxation 2010 s. 67-87. Series on International Tax Law Univ.Prof.Dr.h.c. Michael Lang (Editor) Volume 67*. Wien.
- Helminen, Marjaana (2012). *EU-vero-oikeus. Välitön verotus. Toinen painos*. Helsinki. Talentum.

- Hemerijick, Anton – Schludi, Martin (2000). Policy Failures and Effective Responses. (wwoe). Oxford.
- Heuru, Kauko (2003). Hyvä hallinto. Helsinki. Edita.
- HFD Årsbok 1995. Helsingfors. Tryckericentralen Ab.
- Hobbes, Thomas (2004). Leviathan. Göteborg. Daidalos.
- Hobbes, Thomas (2006). Leviathan. Mineola, N.Y. . Dover Philosophical Classics.
- Hopkins, Geoffrey (2003). Ryssland. Folk och imperium 1552-1917. Lund. Historiska media.
- Hidén, Mikael (1970). Eduskunnan oikeusasiamies. Helsinki.
- Hidén, Mikael – Saraviita, Ilkka (1994). Statsförvaltning i huvuddrag. Helsingfors. Juristförbundets förlag.
- Huber, Wolfgang (1989). Die Kirchensteuer als "wirtschaftliches Grundrecht" – Zur Entwicklung des kirchlichen Finanzsystems in Deutschland zwischen 1803 und 1933. Die Finanzen der Kirche. Studien zur Struktur, Geschichte und Legitimation kirchlicher Ökonomie / Wolfgang Lienemann (Hg.). s. 130-154. München. Forschungen und Berichte der Evangelischen Studiengemeinschaft. 43. Kaiser.
- Hultman, Tor G. (2003). Svenska Akademin språklära. Stockholm. Svenska akademien.
- Hultqvist, Anders (SvST 2009). Sambandet redovisning och beskattning i ett konstitutionellt perspektiv. Svensk skattetidning 3.2009 s. 250-265. Stockholm.
- Hultqvist, Anders (1995). Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Stockholm. Juristförlaget.
- Hägg, Göran (2006). Påvarna. Stockholm. Wahlström & Widstrand.
- Höglund, Mats (2008). Taxeringsrevision – Ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Stockholm. Jure Förlag Ab.
- Højbjerg, Erik – Pedersen, Dorothe (2002). Det danske koordinationsystem. EUiF s.63-117. København. Jurist- og Økonomiforbundets Forlag.
- Iivonen, Seppo (2011). Verohallinnon muuttuva norminanto. Acta Wasensia NO 249. Vaasa. Universitas Wasensis.
- Immonen, Raimo (1992). Fuusion verokohtelu. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.
- Impola, Kaj-Henrik (2005). Sydämen kätkössä. Juhlakirja Hannu Tolonen. Turku. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja n:o 16 s. 1-24. Turun yliopisto.

Ingberg, Mikael (1991). Formell och effektiv progressivitet i skattesystemet. NSFS Nr 25 s. 205-220. Uppsala. Iustus.

Janson, Tore (2002). Latin. Kulturen, historien, språket. Stockholm. Wahlström & Widstrand.

Jensen, Ulf – Rylander, Staffan – Lindblom, Per Henrik (2002). Att skriva juridik. Regler och råd. Tredje upplagan. Uppsala. Iustus förlag.

Jubileumsboken Riksdagens justitieombudsman 90 (2010). Helsingfors. Riksdagens justitieombudsman.

Jyränki, Antero (2000). Uusi perustuslakimme. Turku. Iura Nova.

Kant, Immanuel (2004). Kritik av det rena förnuftet. Stockholm. Stiftelse Bokförlaget Thales.

Karhu, Juha (2005). De grundläggande fri- och rättigheterna och rättskälleläran. JFT 2005 s. 24-42. Helsingfors.

Kastari, Paavo (1977). Suomen Valtiosääntö. Helsinki.

Kaufmann, Mathias (1996). Rechtsphilosophie. München. Alber.

KB 1934:7 Komitealta jonka tehtävä on selvittää kysymystä eräiden kirkollisverojen jakautumisesta evankelisluterilaisten ja kreikkalaisen seurakuntien kesken.

KB 1974:27 Perustuslainsäätämismenettely eräissä Euroopan maissa.

KB 1991:22 Betänkande av kommissionen för redovisningen av skatteintäkter.

KB 1992:7 Betänkande av kommissionen för utvecklande av rättsskyddet vid beskattningen.

KB 1997:7 De ekonomiska relationerna mellan staten och kyrkan.

KB 2002:12 I riktning mot en konkurrenskraftig beskattning.

Kellgren, Jan (1997). Mål och metoder vid tolkning av skattelag. Uppsala. Iustus.

Kekkonen, Jukka (1987). Merkantilismista liberalismiin. oikeushistoriallinen tutkimus elinkeinovapauden syntytaustasta Suomessa vuosina 1855-1879. Helsinki. Suomalainen lakimiesyhdistys.

Kekkonen, Jukka (1996). Kriisit. Valta ja oikeus. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.

Keynes, John Maynard (1953/1991). The General Theory of Employment, Interest, and Money. Orlando, Florida. First Harvest/Harcourt.

- Kilpi, Lassi (LM 1968). Oikeustapauksia. Lakimies. 623-648. s. 635-636. Helsinki.
- Kilpi, Lassi (DL 1975). Veronmaksajan oikeusturva verotuksessa. Defensor Legis 1975 s. 193-210. Helsinki.
- Kilpi, Lassi (DL 1980). KHO:n oikeuskäytäntö tulo ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1979 Defensor Legis s. 161-162. Helsinki.
- Kilpi, Lassi (DL 1984). KHO:n oikeuskäytäntö tulo ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1983 Defensor Legis s. 262-263. Helsinki.
- Kilpi, Lassi (DL 1989). KHO:n oikeuskäytäntö tulo ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1988 Defensor Legis s. 219-221. Helsinki.
- Kilpi, Lassi (DL 1990). KHO:n oikeuskäytäntö tulo ja varallisuusverotuksen piiristä vuonna 1989 Defensor Legis s. 178. Helsinki.
- Kivistö, Terhi (2006). Den finländska allmogens möjligheter att påverka kronans beskattning under medeltiden. Kuvaja, Christer red. Skattens långa historia. Beskattningen i Norden från medeltiden till 1900-talet s. 13-31. Helsingfors. Edita.
- Knudsen, Christian (1990). Från naiv till sofistikerad falsifikationism. Lund. Studentlitteratur.
- Knuts, Mårten (DL 2006). Kvitt eller dubbelt? Ne bis in idem och de administrativa sanktionerna i värdepappersmarknadsrätten. Defensor Legis 5/2006 s. 831-852. Helsingfors.
- Knuutinen, Reijo (JFT 2010). Om gränsdragningen mellan skatteplanering och kringgående av skattelag. JFT 6/2010 s. 586-623. Helsingfors.
- Knuutinen, Reijo (2012). Verosuunnittelua vai veron kiertämistä. Helsinki. Sanoma Pro Oy.
- Knuutila Simo (1999). Eurooppa, kirkot ja aatteet. Rahan teologia ja Euroopan kirkot s. 12-32. Jyväskylä. Atena.
- Koivisto, Ida (2011). Hyvän hallinnon muunnelmat. Julkisoikeudellinen tutkimus. Helsinki. Suomalainen lakimiesyhdistys A-sarja n:o 304.
- Koivukoski, Eero (1989). Kunnallisverotus ja kuntien itsehallinto Kilpi. Juhlajulkaisu Lassi Kilpi 1920.4/2.1990 s. 75-86. Helsinki. Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. C. 22.
- Kortekangas, Paavo (1998). Sirius 98-päivät. Tampere.
- Kontkanen, Erkki (2002). Pankin verotus. Tutkimus pankin verotuksesta erityisesti pankkitoiminnan sääntelyn ja verotuksen hallinnollisen ohjauksen näkökulmasta. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus. Kauppakaari.

- Koulu, Risto (2004). Uusi konkurssilaki. Helsinki. WSOY Lakitieto.
- Kuhn, Thomas S. (1992). De vetenskapliga revolutionernas struktur. Stockholm. Bokförlaget Thales.
- Kukkonen, Matti (1994). Osakeyhtiön myynnin verotus. Tutkimus osakeyhtiön myynnin tuloverotuksesta erityisesti harvainomisteista yhtiötä silmällä pitäen. Helsinki. Lakimiesliiton Kustannus.
- Kukkonen, Matti (JTF 2004). Skattereform och beskattning av fåmansbolag. JFT s. 151-193. Helsingfors.
- Kulla, Heikki (1991). Virantäyttö. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.
- Kuusi, Pekka (1961). 60-luvun sosiaalipolitiikka. Porvoo.
- Kuusikko, Kirsi (2000). Neuvonta hallinnassa. julkisoikeudellinen tutkimus viranomaisen velvollisuudesta ja hallinnan asiakkaan oikeudesta neuvontaan sekä virheellisen neuvon oikeusvaikutuksista. s. 627-667. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.
- Kuvaja, Christer red. (2006). Skattens långa historia. Beskattningen i Norden från medeltiden till 1900-talet. Helsingfors. Edita.
- Laakso, Seppo (1999). Suhteellisuusperiaate yhteisöoikeudessa. Lakimies 1999 s. 1080-1091. Helsinki.
- Lax, Henrik (2009). EU-föredrag vid lunchmöte för Ekonomiekandidatföreningen. Helsingfors.
- Lehtonen, Asko (2000). Veron torjunnasta ja verosuunnittelu oikeudellisessa systematiikassa. Pohjois-Suomen tuomarikoulu julkaisuja 4/2000 s. 37-110. Rovaniemi. Lapin yliopisto.
- Lehtonen, Asko (LM 2002). Matti Haapaniemi. Kirjallisuutta. Lakimies 2002 s. 670-677. Helsinki.
- Lehtonen, Asko (2007). Veron kiertäminen ja veropetos veron torjunnan elementteinä. In memoriam Kari S. Tikka 1944 – 2006 s. 140-151. Helsinki. Suomalainen Lakimiesyhdistys.
- Lehtonen, Asko (2011). Veropetoksen tunnusmerkistöstä. 3 täyden. painos. Tampere.
- Leijonhufvud, Madeleine (2010). Etiken i juridiken. Stockholm. Norstedts juridik AB.
- Leino, Pekka (2000). Kirkkolain riittävyys kirkon hallintolaiksi. Helsinki. Helsingin yliopisto.
- Leino, Pekka (2002). Kirkkolaki vai laki kirkosta. Helsinki. Suomalainen lakimiesyhdistys.

Leino, Pekka (2003). Kirkko ja perusoikeudet. Helsinki. Suomalainen lakimiesyhdistys.

Leppiniemi, Jarmo (2004). Verotuksen, kirjanpidon ja yhtiöoikeuden yhteensovittaminen. Verouudistus 2005 s. 371-394. Helsinki. WSOY.

Lindencrona, Gustaf (1991). Fördelar, nackdelar och problem i proportionell kapitalbeskattning. NSFS Nr 25 s. 233-246. Uppsala. Iustin

Linnakangas, Esko (Verotus 1991). KHO:n oikeustapauksia. Verotus 4/1991 s. 404-405. Helsinki.

Linnakangas, Esko (Verotus 2010). Suomen verotohtorit – mitä, mistä, minne? Verotus 1/2010 s. 14-24. Helsinki.

Linnakangas, Esko (1987). Verojen kohtuullistaminen. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.

Linnakangas, Esko (TTT 1986). Yritysverotuksen uusi oikeuskäytäntö TTT, tilinpäätäjän päivä 34/1986 s. 99-123. Helsinki.

Locke, John (1990). Two Treatises of Government (1690), ur Bauhn. Teorier om rättigheter s. 12-25. Stockholm. Bokförlaget Thales.

Lodin, Sven-Olof (1973). Koncernbeskattning i USA. Studier i koncernens skatterättsliga behandling. Stockholm.

Lodin Sven-Olof – Lindencrona, Gustaf – Melz, Peter – Silverberg, Christer (2005). Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt. Tionde upplagan. Lund. Studentlitteratur.

Lohiniva-Kerkelä, Mirva (2003). Verosalaisuus, yksityisyyden ja luottamuksellisen liiketoimintatiedon suoja verotuksessa. Acta Universitatis Lapponiensis. Rovaniemi. Lapin yliopisto.

Lonka, Kirsti (2003). Jatkuva oppiminen ja muutos. Lappeenranta. Lappeenranta seminaari 14-15.8.2003.

Lundén, Björn – Fyhr, Karin – Svensson, Ulf (2006). Avdrag 2006. Tionde upplagan. Näsviken. Björn Lundén Information AB.

Lähteenoja, Pentti (2004). Metsähoitomaksu – veroko? Lakimies 2004 s. 679-698. Helsinki.

Machiavelli, Niccolò (2000). Fursten. Sverige. Bokförlaget Natur och Kultur.

Mannio, Lauri (2001). Sähköisen kaupan verotus. Helsinki. WSOY Lakitieto.

de Mariaga, Isabel (2008). Ivan den förskräcklige. Stockholm. Prisma.

- Martin, Isaac William – Menrotra, Ajay K. – Prasad, Monica (2009). *The New Fiscal Sociology*. U S A. Cambridge University Press.
- Marttila, Mikko (LM 2011). Itsekriminoinintisuoja ja täytäntöönpanointressi. *Lakimies* 3/2011 s. 549-569. Helsinki.
- Marttila, Mikko (DL 2005). Velallisen myötävaikutusvelvollisuus ja itsekriminoinintisuoja. *Defensor Legis* s. 867-877. Helsinki.
- Mattson, Ingvar – Petersson, Olof (2003). *Makten över politikens spelregler*. Svensk författningsspolitik s. 7-27. Stockholm. SNS förlag.
- Mattson, Nils (2007). Gränsgångare i Norden. Några synpunkter på skatteavtal och EG-rätt. In *memoriam Kari S. Tikka 1944 – 2006* s. 221-234. Helsinki. Suomalainen Lakimiesyhdistys.
- Mattson, Nils (1994). *Skattepolitik, en introduktion*. 4 upplagan. Uppsala. Iustus förlag.
- Melander, Göran (1995). FN-systemet; ur FN och de mänskliga rättigheterna s. 11-27. Stockholm. Juridik & Samhälle.
- Merikoski, Veli (LM 1948). Hinnantasauslainsäädäntö perustuslain kannalta. *Lakimies* s. 271-281. Vammala.
- Merikoski, Veli (1968). *Hallinto-oikeuden oikeussuojajärjestelmä*. Vammala.
- Mikkola, Matti (1991). Sosiaalilainsäädännön kehitys. Pia Letto-Vanamo (red.). *Suomen oikeushistorian pääpiirteet* s 202-224. Helsinki.
- Moëll, Christina (2003). *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*. Lund. Juristförlaget i Lund.
- Musgrave, Richard A. – Musgrave, Peggy B. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. New York. McGraw-Hill, cop.
- Myllymäki, Arvo (2007). *Finanssihallinto-oikeus: valtion ja kuntien varainkäyttö ja varainkäytön valvonta*. Toinen painos. Helsinki. Werner Söderström lakitieto.
- Myrsky, Matti (LM 1988). Vero-oikeustieteestä. *Lakimies* s. 846-850. Helsinki.
- Myrsky, Matti (Verotus 1990). Yleinen muutoshausta veroasioissa. *Verotus* 1990 s. 61-275. Helsinki.
- Myrsky, Matti (DL 1992). Kommentarer till HFD beslut. *Defensor Legis* s. 119-126. Helsinki.
- Myrsky, Matti (DL 1993 a). Kommentarer till HFD beslut. *Defensor Legis* s. 135-140. Helsinki.
- Myrsky, Matti (DL 1993 b). Pääomaverouudistus. *Defensor Legis* s. 72-80. Helsinki.

- Myrsky, Matti (1997). Progressiosta verotuksessa. Helsinki. Lakimies kustannus.
- Myrsky, Matti (LM 1997). Verosopimus, Lakimies s. 505-506. Helsinki.
- Myrsky, Matti (NSFS 1999). Juridisk generalrapport, Nordisk skattevitenskapelig forskningsråd s. 10-37. NSFS Nr 37. Oslo.
- Myrsky, Matti (2002). Prejudikaattien merkitys verotuksessa. Helsinki. Talentum Media Oy.
- Myrsky, Matti (2004). Yleishyödyllisen yhteisön verotus. Helsinki. WSOY.
- Myrsky, Matti (Verotus 2007). Eduskunnan oikeusasiamies ja verotus. Verotus 2007 s. 474-487. Helsinki.
- Myrsky, Matti (LM 2009). Oikeudenmukaisuus ja verotus. Lakimies 2009 s. 739-760. Helsinki.
- Myrsky, Matti (2010). Valtiontalousoikeus. Helsinki. Talentum.
- Myrsky, Matti (DL 2010). Veropolitiikkamme kysymyksiä. Defensor Legis 5/2010 s. 648-663. Helsinki.
- Myrsky, Matti (2011). Ennakkopäätökset verotuksessa. Helsinki. Talentum Media Oy.
- Myrsky, Matti – Linnakangas, Esko (2009). Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Helsinki. Talentum.
- Myrsky, Matti – Ossa, Jaakko (2008). Verotuksen perusteet. Helsinki. Talentum.
- Myrsky, Matti – Rabinä, Timo (2011). Verotusmenettely ja muutoksenhaku. 6. painos. Helsinki. Talentum.
- Månsson, Tomas (2004). Olydnad. Stockholm. Bokförlaget Thales.
- Mäenpää, Olli, (LM 1995). Oikeusperiaatteet hallintotoiminnassa. Lakimies s. 1388-1414. Helsinki.
- Mäenpää, Olli (2003 a). Den kommunala beskattningsrättens grundlagsskydd. Festskrift till Edward Andersson s. 231-246. Helsingfors. Juridiska föreningen i Finland.
- Mäenpää, Olli (2003 b). Hallinto-oikeus. Helsinki. WSOY lakitieto.
- Mäenpää, Olli (2007 a). Grunderna för god förvaltning. Andra upplagan. Helsingfors. Juridiska fakulteten vid Helsingfors universitet.
- Mäenpää, Olli (2007 b). Hallintoprosessioikeus. Toinen painos. Helsinki. WSOYpro.

Mäenpää, Olli (2008). Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet. Toinen painos. Helsinki. Edita.

Mäenpää, Olli (2011). Eurooppalainen hallinto-oikeus. Kolmas painos. Helsinki. Talentum.

Mäkinen Eija (2005 a). Offentliga upphandlingar i kommunal verksamhet – synpunkter på möjligheten att förverkliga de grundläggande fri- och rättigheterna. Mäkinen. Samspelet mellan offentlig rätt och privaträtt s. 183-205. Tammerfors. Tammerfors universitet, Rättsvetenskapliga institutionen.

Mäkinen, Eija (2005). Samspelet mellan offentlig rätt och privaträtt. Tammerfors. Tammerfors universitet, Rättsvetenskapliga institutionen.

Määttä, Kalle (1997). Environmental Taxes. From an Economic Idea to a Legal Institution. Helsinki. Kauppakaari.

Määttä, Kalle (2000). Energiaveropolitiikka. Tutkimus sähköverotus ja lämmön tuotantoponosten verotuksesta Suomessa. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.

Määttä, Kalle (2007). Veropolitiikka. Teoria ja käytäntö. Helsinki. Edita.

nc/pintarticle.asp?artikle=3129&language=SWE&domain=VERO. vero.fi

Niemivuo, Matti (LM 2011). Ida Koivisto. Kirjallisuutta. Lakimies 6/2011 s. 1255-1261. Helsinki.

Niemivuo, Matti – Keravuori-Rusanan, Marietta – Kuusikko, Kirsi (2010). Hallintolaki. toinen painos. Helsinki. WSOY lakitieto.

Niskakangas, Heikki red. (2004). Uudistuneet verolait. Helsinki. WSOY.

Niskakangas, Heikki red. (2004 a). Verouudistus 2005 s. 15-16. Helsinki. WSOY.

Niskakangas, Heikki (2004 b). Verouudistuksen tausta ja tavoitteet. Verouudistus 2005 s. 19-36 . Helsinki. WSOY.

Niskakangas, Heikki (2011). Veropolitiikka. Helsinki. WSOYpro.

Nordland, Ivar – Brøns-Petersen, Otto (1991).. Dansk nationalrapport. NSFS Nr 25 s. 7-61. Uppsala. Iustus.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie (1976). NSFS. Kringgående av skattelag. Nr 3. Stockholm. Liber.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie (1983). NSFS. Rättssäkerheten i beskattningen. Nr 12. Stockholm. Liber.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie (1991). NSFS. Progressivitet och proportionalitet i skattesystemet. Nr 25. Uppsala. Iustus.

Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie (1999). NSFS. Samordning av skatter og sociale ytelser. Seminar i Helsingfors 4 og 6 november 1998. Nr 37. Tano Aschehoug. NSFS.

Norstedts Franska ordbok (1997). Stockholm. P.A. Norstedt & Söner AB.

Norstedts Latinsk-svenska ordbok (2004). Andra upplagan. Stockholm. P.A. Norstedt & Söner AB.

Nozick, Robert (1990). Ur *Anarchy, State and Utopia* (1974). Bauhn. Teorier om rättigheter s. 115-143. Stockholm. Thales.

Nozick, Robert (2004). Individens rättigheter. ur *Vad är moraliskt rätt?* Red. Henrik Ahlenius s. 59-86. Stockholm. Thales.

Nybergh, Frey (2005). De grundläggande fri- och rättigheterna i privaträtten i ljuset av rätt till infrastruktur tjänster. Mäkinen. Samspelet mellan offentlig rätt och privaträtt s. 41-92. Tammerfors. Tammerfors universitet, Rättsvetenskapliga institutionen.

OECD kommitté för skattefrågor (1982). Modell för dubbelbeskattningsavtal beträffande inkomst och förmögenhet. Stockholm.

OECD Economic Surveys, Finland (2003). Paris. OECD.

OECD Economic Surveys of Finland, (2004). Paris. OECD.

OECD.org. 15.10.2006 Exchange of Information between Tax Authorities. Reference Guide on Sources of Information from Abroad. www.26-Jan-2006 s.191-192. oikeusasiamies.fi/Resource.phx/pubman/templates/4.htx?id=629. www 20.6.2010.

Ojanen, Tuomas (2006). EU-oikeuden perusteita. Helsinki. Edita.

Ojanen, Tuomas (2003). Perusoikeudet ja ihmisoikeudet Suomessa. Forum iuris. Helsinki. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta.

Olaus Magnus (2001). Historia om de nordiska folken. Hedemora. Gidlunds förlag.

Olsson, Olof (1974). Öppet bolags och kommanditbolags ställning i skattehänseende enligt finländsk rätt. NSFS Nr 2 s. 143-163. Stockholm. NSFS

Olsson, Olof (2008). Skattemålen under de senaste två decennierna. Korkein hallinto-oikeus 90 vuotta – Högsta förvaltningsdomstolen 90 år. s. 339 - 350. Helsingfors.

Omholt, Knut Erik (1991). Norsk Nationalrapport. NSFS Nr 25 s. 63-100 . Uppsala. Iustus.

Parfit, Derek (2004). Hur både mänsklighetens och etikens historia kanske bara är i sin början. ur *Vad är moraliskt rätt?* Red. Henrik Ahlenius s. 423-424 . Stockholm. Thales.

- Peczenik, Aleksander (2005). Juridikens allmänna läror. SvJT s. 249-272. Stockholm.
- Pedersen, Ove K – Pedersen, Dorothe (2002). Demokrati og politik – Om dansk statsstyre og europeisk integration. EUiF s. 1-15. København. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Pedersen, Ove K. (2002). Den danske forvaltning af Europa. EUiF s. 143-190. København. Jurist- og Økonomforbundets Forlag.
- Pelin, Lars (2004). Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv. Lund. Prose Design & Grafik.
- Pellonpää, Matti (2007). Europeiska människorättskonventionen. Helsingfors. Talentum Media Oy.
- Pellonpää, Matti – Gullans, Monica (DL 2011). Zolotukhin-linjaus kansallisten tuomionistuinten koetinkivenä. Defensor Legis 4/2011 s. 412-430. Helsinki.
- Penttilä, Seppo – Andersson, Edward (1999). Finlands juridiska nationalrapport Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie, NSFS Nr 37 s. 89-115. Tano Aschehoug.
- Penttilä, Seppo (Verotus 1996). Eurooppa-vero-oikeus Suomen tuloverotuksessa. Verotus 3/1996 s. 368-383. Helsinki.
- Penttilä, Seppo (2003). Förhållandet mellan bokföring och beskattning. Festskrift till Edward Andersson s. 261-274. Helsingfors. Juridiska föreningen i Finland.
- Persson, Roger (1991). Svensk nationalrapport. NSFS Nr 25 s.101-145. Uppsala. Iustus.
- Petersen, Jens (1995). Kirchensteuer in der Diskussion. Hannover. EKD.
- Pigou, Arthur Cecil (1960). A Study in Public Finance. Third Edition. London. Mac-Millan & Co Ltd.
- Pigou, Arthur Cecil (2008). The Economics of Welfare. London. Transacer Publisher.
- Pihlajamäki, Heikki (1999). Suomen oikeuden historiallisia kehityslinjoja. Helsinki. Helsingin yliopisto.
- Pihlajamäki, Heikki – Pylkkänen, Anu (1996). Suomalainen oikeustiede Eurooppalaisessa traditiossa. Oikeushistorian julkaisuja 3 Rikos- ja prosessioikeuden sekä oikeuden yleistieteiden laitos. Helsinki. Helsingin yliopisto.
- Pikkujämsä, Heikki (2001). Oikeusperiaatteet ja arvonverotus kiinteistöalalla. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.
- Piris, Jean-Claude (2010). The Lisbon Treaty. A Legal and Political Analysis. 3rd Printing. Cambridge. Cambridge University Press.

- Platon (2006). Parmenides/Theaitos/Sofisten/Statsmannen/Timaios/Kritias/Filebos. Skrifter Bok 4. Stockholm. Atlantis.
- Platon (2008). Minos/ Lagarna/ Epinomis. Skrifter Bok 5. Stockholm. Atlantis.
- sir Popper, Karl (1988). En intellektuell självbiografi. Lund. Förlag Doxa AB.
- sir Popper, Karl (1997). Popper i urval av David Miller. Stockholm. Thales.
- posti.fi. www 20.8.2006.
- Prismas Modern engelsk-svensk ordbok (1983). Stockholm. Förlagsbolaget Prisma.
- Puronen, Pertti (1990). Lahjaverotuksen ala. oikeustieteellinen tutkimus. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.
- Puronen, Pertti (Verotus 1996). Verovelvollisten yhdenvertainen kohtelu. Verotus s. 346-356. Helsinki.
- Puronen, Pertti (2004). Turvaa oikeutesi verotuksessa. Helsinki. WSOY Lakitieto.
- Puronen, Pertti (2010). Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäynneet. Helsinki. WSOYpro.
- Pählsson, Robert (2007). Likhet inför skattelag. Uppsala. Iustus Förlag.
- Pölönen, Pasi (2010). De grundläggande och mänskliga rättigheterna – en uppgift för justitieombudsmannen. Jubileumsboken Riksdagens justitieombudsman 90 s.47-60. Helsingfors. Riksdagens justitieombudsman.
- Pöysti, Tuomas (1999). Tehokkuus, informaatio ja eurooppalainen oikeusalue. Helsingin yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta, Helsinki. Helsingin yliopisto.
- Raitio, Juha (2010). Eurooppa-oikeus ja sisämarkkinat. Helsinki. Talentum.
- Rautajoki, Pekka (Verotus 1993). Veroilmoituksen virheellisuuden ja verottamatta jäännin välinen syy-yhteys jälkiverotuksessa. Helsinki. Verotus 3/1993 s. 443-446.
- Raunio, Antti (RT 1999). Suurten kirkkokuntien sosiaalieettisen opetus. Rahan teologia ja Euroopan kirkot, s. 33-121. Jyväskylä. Atena.
- Raunio, Merja (2004). EU:n laajenemisen veropolitiikalle asettamat haasteet. Verouudistus 2005. Rahan teologia ja Euroopan kirkot, s. 319-339. Jyväskylä. Atena.
- Rawls, John (1999). En teori om rättvisa. Göteborg. Bokförlaget Daidalos AB.
- Rawls, John (2002). The Law of Peoples. Cambridge. Harvard University Press.
- Rawls, John (2005). Vad rättvisan kräver. Grunddragen i en politisk liberalism. Göteborg. Diadalos.

Rawls, John (2008). Lectures on the History of Political Philosophy. Cambridge. Harvard University Press.

Rehbinder, Maria (JFT 1993). Delning av företagsinkomst i kapital- och förvärvsinkomster. JFT 1993 s. 542-559. Helsingfors.

Rekola, Aarne (1947). Tulo- ja omaisuusverolaki. Porvoo. WSOY.

Riekkinen, Pekka (2005). Ihmis- ja perusoikeudet, onko skepsis mielekäästä? Oikeus – kulttuuria ja teoriaa julkaisukirja Hannu Tolonen 2005, Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisu. n:o 16 s. 171 - 200. Turku. Turun yliopisto.

Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2005.

Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2006.

Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2007.

Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2008.

Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2009.

Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2010.

Rother, Eila (2003). Eurooppa-oikeus ja arvonlisäverotus. Helsinki . WSOY Lakitieto.

Rousseau, Jean-Jacques (1990). Du Contrat Social (1762). Buhn. Teorier om rättigheter s.26-39. Stockholm. Thales.

RP 77/1943 rd med förslag till lag om inkomst- och förmögenhetsskatt.

RP 262/1990 rd med förslag till ändring av regeringsformerna och riksdagsordningens stadganden om statshushållningen.

RP 200/1992 rd med förslag till inkomstskattelagen samt ändring av 1 och 6 §§ lagen om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund.

RP 109/1993 rd med förslag till lag om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt och till lag om behandling av gottgörelse för bolagsskatt i de redovisningar till skatteta-gare som skall ges före skatteåret 1992.

RP 131/1995 rd med förslag till lag om skatteförvaltningen och till lag om beskattningsförfarande samt till vissa lagar som har samband med den.

RP 46/1996 rd med förslag till lagstiftning om reform av systemet med förhandsavgö-rande inom beskattningen.

RP 51/1997 rd med förslag till ändring av lagen om skatteförvaltning.

RP 102/1997 rd med förslag till ändring av inkomstskattelagen och 12 c§ lag om skatte-
uppbörd.

RP 1/1998 rd med förslag till ny Regeringsform för Finland.

RP 15/1998 rd med förslag till ändring i skattelagstiftningens bestämmelser om skatte-
förfarande.

RP 53/1998 rd med förslag till lag om ändring av lagen om beskattningsförfarande och
27 § lagen om förskottsuppbörd.

RP 54/1998 rd med förslag till lag om skatteredovisning och ändring av 124 § i in-
komstskattelagen.

RP 129/1998 rd med förslag till lagar om ändring av inkomstskattelagen, ikraftträdelse-
tagandet i lagen om ändring av 75§, 16§ lagen om beskattningsförfarande och 12§ om
skatteredovisning.

RP 71/1999 rd med förslag till lagar och ändring av 12 och 29 § lagen om skatteredo-
visning och 21 § och 124 § inkomstskattelagen.

RP 72/2002 rd med förslag till förvaltningslag och till lag om ändring av förvaltnings-
processlagen.

RP 204/2002 rd med förslag till begravningslag.

RP 92/2004 rd med förslag om ändring av företags- och kapitalbeskattningen.

RP 112/2004 rd med förslag till vissa ändringar i den lagstiftning som gäller förvalt-
ningsprocessen.

RP 5/2005 rd med förslag till komplettering av regeringens proposition med förslag till
vissa ändringar i den lagstiftning som gäller förvaltningsprocessen (RP 112/2004 rd).

RP 91/2005 rd med förslag till ändring av vissa bestämmelser i anknytning till beskatt-
ningsförfarandet.

RP 147/2007 rd Regeringens proposition till Riksdagen med förslag till lag om ändring
av bilskattelagen.

RP 233/2008 rd med förslag till lag om gottgörelse för dröjsmål vid rättegång och till
vissa lagar som har samband med den.

RP 288/2009 rd med förslag till lag om Skatteförvaltningen och lagstiftning som har
samband med den.

Ryynänen, Olli (1996). Förtäckt dividend i beskattningen. Helsingfors. Ekonomi och
samhälle. Skriftserie utgiven vid Svenska handelshögskolan Nr 64.

- Ryynänen, Olli (2000). Bevisning i inkomstbeskattning. Helsingfors. Ekonomi och samhälle. Skriftserie utgiven vid Svenska handelshögskolan Nr 87.
- Räbinä, Timo (2011). Henkilöverotusta ja verotusmenettelyä koskevaa ratkaisukäytäntöä vuodelta 2011. Helsinki. Yliopiston veropäivä 9.12.2011.
- Sakslin, Maija (1999). Verot ja maksut perustuslaissa. Lakimies 6-7/1999 s. 996-997. Helsinki.
- Saraviita, Ilkka (2005). Suomalainen perusoikeusjärjestelmä. Helsinki. Talentum.
- Samuelson, Paul A. (1971). Samhällsekonomi. s.129-146. Stockholm. Rabén & Sjögren.
- Samuelsson, Kurt (1964). Ekonomi och religion. Stockholm. Rabén & Sjögren.
- Savolainen, Vesa – Teperi, Väinö (1999). Jälkiverotus. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.
- Scharpf, Fritz W. (2000). Economic Changes, Vulnerabilities, and Institutional Capabilities (wwoe). Oxford.
- Scharpf, Fritz W, and Schmidt, Vivien A. (2000). welfare and work in the open economy Vol. I. (wwoe). Oxford.
- Scheinin, Martin (1999). Perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien kansainvälinen valvonta. Perusoikeudet s. 737-760. Helsinki. Werner Söderström lakitieto.
- Sebestyen, Victor (2010). Revolution 1989. The Fall of the Soviet Empire. London. Phoenix.
- Sharrock, Wes and Read, Rupert (2002). Kuhn Philosopher of Scientific Revolution. Cambridge. Polity Press.
- SMIM 1/1998 Yhteisövero-osuustyöryhmän selvitys kuntien yhteisövero-osuuksien muuttamiseksi.
- Skatt.fi; se www.skatt.fi.
- skatt.fi/sv-FI/sokning?s=Ne bis in idem 2012-02-20.
- Skatteförfattningarna 2011. Talentum media Oy. Helsingfors 2011.
- Skatteförvaltningen 30.4.2008.
- Skatteförvaltningens arbetsordning 21.12.2011 Diarienummer A 50/00 01 00/2011 Giltighet: 1.1.2012. Helsingfors.
- Skatteförvaltningens publikation 352.10r. Helsingfors 2010.

Skatteförvaltningen 5.5.1999. Skatteförvaltningen. Redovisning av skatteinkomster i enlighet med lagen om skatteredovisning. Helsingfors.

Skatteinfo. www.vero.fi.

Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet 1117/96.

Skattestyrelsens pressmeddelande 4.1.2006. Förändringar i beskattningen 4408.

Skattestyrelsens publikation 811.

Skatteförvaltningens publikation 43R.11. Handbok i personbeskattning 2011. Helsingfors. Edita prima Ab.

Skatteförvaltningens publikation 284R.11. Handbok i internationell beskattning 2011. Helsingfors. Edita prima Ab.

Skattestyrelsen VEROH 6818r/w 3.98.

Skatteverket. Skatter i siffror 2007.

Smith, Adam (1776/2003). The Wealth of Nations. New York. Bantam Books.

Soikkeli, Lauri (2003). Luottamuksensuoja verotuksessa. Helsinki. WSOY lakitieto.

Soikkeli, Lauri (2004). Luottamuksensuoja verotuksessa. Soveltaminen oikeuskäytännön valossa. Helsinki. WSOY lakitieto.

Soikkeli, Lauri (DL 2010). Tuliko Suomen tonnistoverolaista kilpailukykyinen. Defensor Legis 1/2010 s. 46-65. Helsinki.

SOU 1993:55 Det allmännas skadeståndsansvar. Stockholm 1993.

SOU 1995:43 Sambandet Redovisning – Beskattning. Stockholm 1995.

SOU 1997:41 Staten och trossamfund. Stockholm 1997.

SOU 1997:55 Staten och trossamfund. Stockholm 1997.

Steinicke, Michael (2005). Kommunerne og samarbejde – in house-ydelser og udbudspligt. Mäkinen, E (red). Samspelet mellan offentlig rätt och privaträtt s. 147-182. Tammerfors. Tammerfors universitet, Rättsvetenskapliga institutionen.

Stierle, Wolfram (Oktober 2004). Das Ammenmärchen Globalisierung. www.zeitzeichen.net,

Stiglitz, Joseph E. (2003). Globaliseringen och dess kritiker. Stockholm. Leopard förlag.

Strandberg, Urban (2003). Kommunal självstyrelse. Svensk författningspolitik s. 183-201. Stockholm. SNS-förlag.

Strzelewicz, Willy (2004). De mänskliga rättigheternas historia. Stockholm. Ordfront förlag.

Ståhl, Kristina – Österman, Roger P. (2000). EU – skatterätt. Uppsala. Iustus förlag AB.

Ståhlberg, Kaarlo Juhani (1940). Finlands författningsrätt. Helsingfors. Åbo.

Svenska Akademiens ordlista. (1998) Tolfte upplagan. Svenska Akademien.

sv.wikipedia.org/wiki/Adolph_Wagner#cite_note-0; <http://> 11.4.2010.

Söderlund, Seppo (2009). Oikeus ja kohtuus verotuksessa. Helsinki. Talentum.

Södersten Jan (1991). Kapitalbeskattningens möjligheter i små öppna ekonomier. NSFS Nr 25 s. 247-254. Uppsala. Iustus.

Tamm, Dietlev (2002). Romersk rätt och europeisk rättsutveckling. Stockholm. Thomson Fakta.

Tapani, Jussi (DL 2011). Onko rikoksen rakenteella merkitystä? – Itsekrimiointisuoja ja rikosoikeuden systematiikka. Defensor Legis 5/2011 s. 581-591. Helsinki.

Tetens, Johann Nicolaus (2009). Philosophical Essays on Human Nature. Watkins s. 353-391. New York. Cambridge University Press.

theioi.com/about/; <http://www.>20.6.2010.

Theutenberg, Bo J. (2006). Folkungar och korsriddare. Skara. Skara stiftshistoriska sällskap.

thl.fi/thl-client/pdfs/98e9ab75-0e2c-4151-81e0-4dd072dbfe3 10.6.2011

Tikka, Kari S. (1972). Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdystä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmälläpitäen verotuslain 56 §:ää. Helsinki. Suomenlakimiesyhdistyksen julkaisuja B-sarja n:o 165.

Tikka, Kari S. (1976). Kringgående av skattelag – Finland. NSFS Nr 3 s. 31-51. Stockholm. Liber.

Tikka, Kari S. (1982a). Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen. NSFS Nr 12 s. 7-21. Stockholm. Liber.

Tikka, Kari S. (1982 b). Förutsebarheten i beskattningen. NSFS Nr 12 s. 89-118 (1983). Stockholm. Liber.

Tikka, Kari S. (1983). Oikeustieteen tehtävistä verotutkimuksessa. LM 1983 s. 1079-1093. Helsinki.

- Tikka, Kari S. (1990). Veropolitiikka. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.
- Tikka, Kari S. (1991). Progressivitetstanken i skatteteorin och i beskattningens idéhistoria. NSFS Nr 25 s. 179-198. Uppsala. Iustus.
- Tikka, Kari S. (1995). Yritysverotuksen perusteet. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.
- Tikka, Kari S. (LM 1999). Verolakien perustuslainmukaisuuden tutkimisesta tuomioistuimessa. LM 1999 s. 982-994. Helsinki.
- Tikka, Kari S. (2004 a). Uusi osinkoverotus. Verouudistus 2005 s. 37-64. Helsinki. Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Tikka, Kari S. (2004 b). Ansiotulojen verotuksen kehittämishaasteet. Verouudistus 2005 s. 301-317. Helsinki. Werner Söderström Osakeyhtiö.
- Timonen, Pekka, redigerad av (1996). Inledning till Finlands rättsordning. Del 1. Privaträtt. Helsingfors. Juristförbundets förlag.
- Tipke, Klaus – Lang, Joachim (2010). Steuerrecht. 20. Auflage. Köln. Otto Schmidt Verlag.
- Tivéus, Ulf (1994). Internationella skattehandboken. Stockholm. Fritzes.
- Toivonen, Timo (1999). Empiirinen sosiaalitutkimus, filosofia ja metodologia. Porvoo. WSOY.
- Tolonen, Hannu (JFT 1993). Rättssystemet som ett system för institutionen och rättsförhållanden [rättigheter] JFT 1993 s. 44-60. Helsingfors.
- Tolonen, Hannu (Oikeus 2000). Oikeuden taso ja toiminnot. Oikeus 2000 s. 509-523. Helsinki.
- Tolonen, Hannu (2005). Juhlakirja. Hannu Tolonen. Oikeus – Kulttuuria ja Teoriaa. toimittajat. Jyrki Tala ja Kauko Wikström. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja A, Juhlajulkaisu n:o 16. Turku. Turun yliopisto.
- Tolonen, Hannu (2008). Oikeuden kaleidoskoopi . Helsinki. Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Torkkel, Timo (2011). Tuloveron laskeminen, vero- ja kirjanpito-oikeudellinen tutkimus yhteisön tuloveron laskemisesta. Porvoo. Edita Publishing Oy.
- Tulopoliittinen selvitystoimikunta 19.5.1987.
- Tuori, Kaarlo (1988). Oikeuden rationaalisuus. Helsinki. Helsingin yliopiston julkisoikeuden laitos julkaisu D: 4.
- Tuori, Kaarlo (1990). Oikeus, valtio ja demokratia. Helsinki . Lakimiesliiton kustannus.

Tuori, Kaarlo (1999). Perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien turvaamis-velvollisuus. Perusoikeudet s. 667-684. Helsinki . WSOY.

Tuori, Kaarlo (2000). Kriittinen oikeuspositivismi. Helsinki. Werner Söderström lakitieto.

Tuori, Kaarlo – Kotkas, Toomas (2008). Sosiaalioikeus. 4. Painos. Helsinki. WSOY pro.

Tuori, Kaarlo (Oikeus 2011). Hyvän hallinnon diskurssit. Oikeus 2011:3. Helsinki.

Tuomola, Matti (1997). Julkistalous. Helsinki. Gaudeamus.

Urpilainen, Matti (2012). Vapaa liikkuvuus ja verosiverteetti. Euroopan Unionin sisämarkkinoilla. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.

Watkins, Eric (2009). Kant's Critique of Pure Reason. New York. Cambridge University Press.

vero.fi/sv-FI/Skatteforvaltningen/Skatteforvaltningens_statistiker_Inkomst%2818501%29

Vero.fi; www 24.10.2006.

Welinder's Beskattning av inkomst och förmögenhet (1983). Sven-Olof Lodin – Gustav Lindencrona – Peter Melz – Christer Silverberg. Lund. Studentlitteratur.

Welinder, Casten (1974). Skattepolitik. Lund. LiberLäromedel.

Vest, Tage (1991). Näringsverksamhet och självständigt företagande. en studie av finländsk skattelagstiftning och rättspraxis mot bakgrunden av ekonomisk teori. Helsingfors. Svenska handelshögskolan.

Wikström, Kauko (1982). Verotus taloustieteen historian valossa. Oikeustiedejurisprudentia XV 1982, s. 284-330 . Turku.

Wikström, Kauko (1985). Valtion tuloveron rakenne. Tutkimus tuloveron ja sen perusteiden historiallisesta kehityksestä. Turku. Turun Yliopiston julkaisusarja C No 52. Turun Yliopisto.

Wikström Kauko (LM 1987). Vero-oikeuden yleiset opit talouden ja oikeusnormien leikkauspisteenä. Lakimies 3/1987 s. 293-297. Helsinki.

Wikström, Kauko (1991). Mitä on historiallinen lainoppi? Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 30 vuotta s. 501-509. Turku. Turun Yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisu A. Juhlajulkaisut N:o 4.

Wikström, Kauko (JFT 1993). In dubium contra fiscum. JFT 1993 s. 618-626. Helsingfors.

Wikström, Kauko (1994) Oikeus ja talous, tutkimus markkinamekanismin normatiivisen ohjaamisen tarpeesta ja mahdollisuuksista, esimerkkinä verotus. Helsinki. Lakimiesliiton kustannus.

Wikström, Kauko (1997). Vero-oikeuden tutkimuksen erityispiirteitä. Minun metodini. Werner Söderström lakitieto. s. 330-368. Helsinki.

Wikström, Kauko (2008). Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja Ai7. neljäs painos. Turku: Turun Yliopisto.

Wikström, Kauko (2011). 50 vuotta suomalaista oikeustiedettä. Juhlaseminaari 14.12.2011. Oikeustiedekunta Turun yliopisto.

Viljanen, Pekka (LM 1996). Perusoikeusuudistus ja kansainväliset ihmisoikeus-sopimukset. Lakimies 5-6/1996 s. 788-815. Helsinki.

Viljanen, Veli-Pekka (1999 a). Perusoikeuksien soveltamista. Perusoikeudet s.111-156. Helsinki. WSOY

Viljanen, Veli-Pekka (1999 b). Perusoikeus ja kansainväliset ihmisoikeus-sopimukset. Perusoikeudet s. 685-720. Helsinki. WSOY.

Willgren, Karl (1911). Öfversikt af den moderna statliga inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i Europa. Helsingfors: Senaten.

Willgren, Karl (1925). Förvaltningsrättens allmänna läror. Helsingfors. Söderström.

Williams, Howard (2003). Kant's critique of Hobbes. Cardiff. University of Wales Press.

Wittgenstein Ludwig (1981). Philosophische Bemerkungen. Frankfurt am Main. suhrkamp taschenbuch wissenschaft.

Wittgenstein Ludwig (1992). Om visshet. Stockholm. Bokförlaget Thales.

vm.fi/vm/sv/04_publicationer_och_dokument/01_publicationer/01_budjetit/20060912Budget/Budgetoeverisikt2007.pdf; <http://www>.

vm.fi/vm/sv/09_statsfinanserna/index.jsp; <http://www>

vm.fi/vm/sv/11_finansmarknaden/08_grundranta/index.jsp; <http://www>

VM TM 28/91 Pääomatulojen verotuksen ja yritysverotuksen kehittämislinjau.

VM TM 12/93 Yritysveron hyvitysmenettelyn kehittämistyöryhmän muistio.

VM TM 10/95 Kansainvälisen verotuksen uudistustyöryhmän muistio.

VM TM 21/96 Verotulojen tilittämis- ja verotuskustannusten selvitystyöryhmän muistio.

VM TM 17/97 Verotuksen oikeusturvaryhmän välimuistio.

VM TM 36/97 Verotuksen oikeusturvaryhmän muistio.

VM TM 9/02 Uskonnonvapauslakimietintö yhteisöäyristä.

VM TM 12/02 Kilpailukykyiseen verotukseen.

VM TM 35/10 Verotuksen kehittämistyöryhmän väliraportti.

VM TM 51/10 Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti.

vn.fi/hallitus/hallitusohjelma/pdf332889/fi332892.pdf <http://www>; (statsrådets kansli. Regeringsprogrammet för statsminister Jyrki Katajnen 22.6.2011.)

Voipio, Jaakko (1968). Verotuksen kiertämistä, luovutustoimien vero-oikeudellisista vaikutuksista erityisesti silmällä pitäen näennäisluovutuksia sekä verovelvollisen yrityksiä määrätä oikeusvaikutusten syntymisestä. Porvoo. Suomalainen lakimiesyhdistyksen julkaisusarja B n:o 146.

Wong, Christoffer (2001). Rättsfilosofins äldre historia. ur Nergelius. Rättsfilosofi s. 11-20. Lund. Studentlitteratur.

von Wright, Georg Henrik (1991). Vetenskapen och förnuftet. Sverige. Mån-pocket.

von Wright, Georg Henrik (1993). Logik, filosofi och språk. Nora. Bokförlaget Nya Doxa.

Vuorenpää, Mikko (LM 2010). Oikeuskäytäntöä. KKO 2010:45 ja KKO 2010:46 – Veronkorotus, veropetos ja kielto käsitellä samaa asia kahdesti. Osa 2. Lakimies 6/2010 s. 1113-1120. Helsinki.

Vuorenpää, Mikko (LM 2011). Oikeuskäytäntöä. KKO 2010:82 – Veronkorotus, veropetos ja kielto käsitellä samaa asia kahdesti. 3. Erä. Lakimies 2011/1 s. 156-164. Helsinki.

Vuorenpää, Mikko (Verotus 2011). Verovelvollisen oikeudellinen asema verotarkastuksessa. Verotus 5/2011 s. 504-510. Helsinki.

Väätänen, Ulla (2011). Oikein ja joutuisasti. Joutuisuus hyvän hallinnon ja oikeusturvan takeena hallintotoiminnassa. Helsinki. Helsingin Kamari Oy.

Zimmer, Fredrik. (2009). Lærebok i skatterett. 6. Utgave. Oslo. Universitetsforlaget.

Zimmermann, Reimar u.a. (2000). Die Personengesellschaft im Steuerrecht. Achim/Bremen. Erich Fleischer Verlag.

Åberg, Gösta (2002). Handbok i svenska: skriva och tala, rätt och fel, grammatik, knepiga ord. Stockholm. Wahlström & Widstrand.

Äimä, Kristiina (2004). EY-tuomioistuimen viimeaikainen oikeuskäytäntö ja vero-suvereniteetti. Verouudistus 2005 s. 341-370. Helsinki. Werner Söderström Osakeyhtiö.

Äimä, Kristiina (2011). Veroprosessioikeus. Ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. Helsinki. WSOYpro.

Äimä, Kristiina (DL 2011). Ajankohtaista Eurooppa-oikeutta erotuksen alalta. Defensor Legis 1/2011 s. 93-103. Helsinki.

Østergård, Uffe (2000). Hvad er det ”europæiske” ved den europæiske civilisation. ur Kirken og Europa s. 22-101. Århus. Aarhus Universitetsforlag.

FÖRKORTNINGAR

AGL	Lag om skatt på arv- och gåva 12.7.1940/378
BeskL	Beskattningslagen 12.12.1958/482
BeskF	Beskattningsförordning 30.12.1959/530
BFL	Lag om beskattningsförfarande 18.12.1995/1558
BJK	Biträdande justitiekansler
BJKS	Biträdande justitiekanslers ställföreträdare
BokfL	Bokföringslagen 30.12.1997/1336
BSL	Lag om offentlighet och sekretess i frågan om beskattningsuppgifter 30.12.1999/1346
CSN	Centralskattenämnden
D	Diarium
DL	Defensor Legis
ECB	Europeiska centralbanken
EG	Europeiska gemenskapen
EGD	Europeiska gemenskapens domstol
EGT	Europeiska gemenskapens officiella tidning
EKD	Evangelische Kirche in Deutschland
EMRD	Europeiska människorättsdomstolen
EMRK	Europeiska människorättskonventionen
EMU	Europeiska monetära unionen
ER	Europarådet
EU	Europeiska unionen
EUD	Europeiska unionens domstol
EUiF	EU i förvaltningen (bok)
EUT	Europeiska unionens officiella tidning
Ev.	Evangelisk
FD	Förvaltningsdomstol
FEU	Fördrag med Europeiska Unionen
FEUF	Fördrag med Europeiska Unionens funktionssätt
FF	Finlands författningssamlingar
FoSR	Förordning om skatteredovisning 6.11.1998/804

FL	Förvaltningslagen 6.6.2003/434
FPA	Folkpensionsanstalten
FPL	Förvaltningsprocesslagen 26.7.1996/586.
FördrS	Republikens presidents förordning om ikraftträdande av/ Avtal mellan regeringar
GG	Grundgesetz
GL	Finlands grundlag 11.6.1999/731
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
HRC	Human Rights Committee
HTF	Historisk Tidskrift för Finland
IAS	International Accounting Standard
IFL	Inkomst- och förmögenhetsskattelagen 19.11.1943/888
IFSkL	Inkomst- och förmögenhetsskattelagen 31.12.1974/1043
ISL	Inkomstskattelagen 30.12.1992/1535
JFT	Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland
JK	Justitiekansler
JO	Justitieombudsman
Kap	Kapitel
KB	Kommittébetänkande
Kb	Kommanditbolag
Kf	Kyrkofullmäktige
KL	Kyrkolag 26.11.1993/1054
KO	Kyrkoordning 8.11.1991/1055
KomL	Kommunallag 17.3.1995/365
L	Lag
LM	Lakimies
Lobabsfi	Lag om beskattning av begränsat skattskyldig för inkomst 1.8.1978/627
LoFH	Lag om Försvarshögskolan 31.12.2008/1121
LOK	Lag om ortodoxa kyrkan 10.11.2006/985
LoOiMV	Lag om offentlighet i myndigheternas verksamhet 21.5.1999/621
LoSf	Lag om Skatteförvaltningen 11.6.2010/503, 18.4.2008/237 respektive 18.12.1995/1557

LoSR	Lag om skatteredovisning 10.7.1998/532
Luth.	Luthersk
NP	Nådig proposition
NSL	Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet 24.6.1968/360
Mark	Omräkningskurs för euron är 1 euro = 5,94573 mark
MomsL	Mervärdesskattelag 30.12.1993/1501
Mom	Moment
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OM	Ombudsman
RB	Rättegångs Balken 1.1.1734/4
RP	Regeringens proposition
RR	Regeringsrätt (Sverige)
Rd	Riksdagen
RF	Regeringsformen (Sverige)
RT	Rahan teologia
Rsv	Riksdagens svar
RÅ	Regeringsrättens årsbok (Sverige)
SMIM	Inrikesministeriets promemoria
SOU	Statens offentliga utredningar (Sverige)
SL	Strafflagen 19.12.1889/39
StatsTjL	Statstjänstemannalag 19.8.1994/750
StoUB	Stora Utskottsbetänkande
StaUB	Statsrådets Utskottsbetänkande
SvST	Svensk skattetidning
SvJT	Svensk Juristtidning
TaxL	Taxeringslag 1990:324.
TullL	Tulllag 29.12.1994/1466
vm	valtionvarainministeriö = finansministeriet
VM TM	Valtionvarainministeriön muistio = Finansministeriets Promemoria
www	would wide web (elektronisk nätplats).

CENTRALA INHEMSKA HEMSIDOR PÅ SVENSKA

www.finansministeriet.fi/vm/sv/01_startsida/

www.finlex.fi/sv/ www.skatt.fi/sv-FI

Omräkningskurs för euron är 1 euro = 5,94573 mark

RÄTTELSE AV BESKATTNING

1. INLEDNING

1.1. Allmänt

Efter millennieskiftet trädde Finlands grundlag (1999/731) till alla delar helt i kraft i sin första totalt förnyade form under den finländska republikens dagar.¹ Detta har lett till att en hel del lagar grundligt har setts över och anpassats, så att de bättre svarar för samhällets och statens behov av i dag. Ett vidare led i lagarbetet var revideringen av hela förvaltningen genom en ny förvaltningslag (2003/434) som trädde i kraft år 2004. Skattelagarna hade innan dess setts över och anpassats genom skatteförfarandet och administrativ rationalisering. EU-stadgar och normer, avtalet i konventionen om mänskliga rättigheter i enighet med Europarådets artikel 6 har givit nya ramar² för vad god förvaltning är och hur en god sed i förvaltningen (= god förvaltningssed) i en anpassad form skall kunna trygga individens rätt i ett demokratiskt samhälle. Den internationella anpassningens krav är uttryckligen av betydelse för förvaltningslagens förnyelse.³

Nationalekonomin har en privat och en offentlig sektor. Den privata sektorns frivilliga avtal mellan individer skapar ekonomiska transaktioner, medan den offentliga finansieras med skatter genom politiska beslut. De kollektiva nyttigheter, som den offentliga sektorn skall stå för finansieras med skattemedel.⁴ Olika lagar reglerar därför den of-

¹ RP 1/1998 rd s. Den nya grundlagen innebar inte en förändring av konstitutionen utan var ett förenhetligande och en modernisering med uppdatering. Nämnas kan att 1999/731 i 1 § fick ett moment 2 i GL med den enskilda människans frihet och grundrättigheter. RP 1/1998 rd s. 21 de flesta länder har efter andra världskriget detta. Alla länder har inte en grundlag. Se KB 1974:27 s. 9 där omnämns att Storbritannien inte har en hierarkisk grundlag där Magna Charta (1215) + flera andra lagar är rättesnöret. RP 1/1998 rd s. 20 nämner inte heller om en grundlag. En grundlag kan definieras som ett laginstrument som sammanfattar landets konstitution. (Noteras kan att jag använder vid ursprunglig lag året och författningens nr, uppdatering omvänt).

² Pikkujämsä (2001) s. 13, Hallberg (Verotus 1998) s. 125. För beskattning ger Artikel 6 regler endast om målet kan rubriceras som ett brott. Beskattning ingår i ett antal artiklar av Europakonventionen. Jämför Eur-lex: FÖRDRAGET OM UPPRÄTTANDET AV EUROPEISKA GEMENSKAPEN. Se också: Protokoll 20.3.1952 Paris s. 20 i svensk översättning som i Artikel 1 mom. 2 där statens rätt till skatt inte inskränks av egendomsskyddet för en fysisk eller juridisk person. Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. (**Europakonventionen, den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna**, Europarådets konvention om de mänskliga rättigheterna. Europakonventionen undertecknades 4 november 1950 i Rom av högre ämbetsmän från medlemsstaterna i Europarådet. För medlemskap i Europarådet krävs numera att konventionen ratificeras. Europakonventionen tillkom för att lagstadga FN:s universella deklaration om de mänskliga friheterna och rättigheterna, och var fundamental för stiftandet av Europarådet.)

³ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 3.

⁴ Lodin m.fl. (2005) s. 1.

fentliga förvaltningen. Målet för den moderna goda förvaltningen kan delas upp i fyra komponenter som styr detta. För det första är det lagen med regler för den administrativa förvaltningen. För det andra följer produktionen av de offentliga tjänsterna och fördelningen av dessa förmåner. Sedan följer skötseln av ekonomin i den offentliga förvaltningen samt det i huvudsak interna offentliga agerandet i den miljö som erbjuder tjänster.⁵ Problematiskt är att beskattningen är ensidig för finansiering av offentliga tjänster inom den offentliga rätten.⁶ Det leder till behovet av ett välordnat regelverk i beskattningen. Det innebär skattelagens systematik, tolkning, lagstiftningens syfte och tillämpning inom de avgränsningar som europeisk skatterätt utgör anser Määttä.⁷

En del av detta regelverk bestäms av lagar för att styra detta. I och med att skatterätten är en del av den offentliga förvaltningen och god förvaltning av år 2004, som berörs i förvaltningslagen, ansåg riksdagen att det behövdes vissa kompletteringar eller justeringar också i skattelagarna. I lagen om skatteförvaltningen (2010/503) stadgar om sammansättningen och förfarande 11.3 § och 11.4. § direkt beträffande en centralskattenämnds föredragande respektive jäv. 12 § stadgar om rätt beslutsfattande vid centralskattenämndens sammanträde och 5:24.2 § hänvisar om skattetagarens rätt och annan talan. Inom två år i lagen om Skatteförvaltningen (2008/237 och 2010/503) har redan flera ändringar skett. 1 § stadgar att skatteförvaltningen lyder under finansministeriet och jäv hör till 27-30 §§ FL. Rätten till ett rättelseförfarande kan också ses som det medel mot fel i offentliga beslut och dess laglighet, som ger trygghet och bör vara ett objektivt instrument som ger rättsskydd för individen. Individens rätt och skyldighet kontra det offentliga är stadgad i 80.1 § GL.⁸

Skatterättelse eller numera rättelse av beskattningen är nämligen infört och känt i beskattningen redan genom lagar om beskattningen på 1920-talet. Man har med detta strävat efter att beakta en ömsesidig rättssäkerhet. Därför frågar jag mig redan här om och i vilken mån man kan anse att tillämpningen av rättelse av beskattning redan tidigare implicit visat känneteckna för god förvaltning. Detta kan nämligen spåras i flera skeden. Det finns en koppling, mellan skilda komponenter, och i utvecklingen finns därför flera aktuella spörsmål. Från år 2006 benämns skatterättelse, *rättelse av beskattningen* förändrad genom (1079-1080/2005) i BFL (1995/1558). Detta motiveras med att det är dels språkligt korrektare än begreppet skatterättelse dels tydligare till sin innebörd,

⁵ Mäenpää (2003 b) s. 6. Jmf. Kontkanen (2002) s. 192.

⁶ Myrsky – Ossa (2008) s. 15.

⁷ Määttä (2007) s. 10-12.

⁸ Mäenpää (2007b) s. 6.

vilket svarar mot den allmänna förbättringen av språket som krävs i den goda förvaltningen.⁹ Därför kan en svenskspråkig, nationell skatterättslig forskning vara ytterst viktig också i Finland. Justitieombudsmannen är ytterligare en fristående instans som tryggar individens rättsskydd. Ovan nämnda lagändringar om skatteförvaltningen år 2008 och 2010 är andra signifikanta led i rättssäkerheten med ett gott språk och god skatteförvaltning.

Vi har alltså noterat att det primära i beskattningen är finansieringen av offentliga tjänster. Beskattningen kan nämligen också allmänt ses som den ersättning för allmänna tjänster, som ett modernt samhälle ger sina medborgare. Beskattningen skall inte vara konfiskatorisk eller får inte leda till oskälighet för dess medborgare. Den skall kännetecknas av och ta tillvara rättssäkerhet där den enskildes rätt beaktas.¹⁰ Redan tidigare har man med hänvisning till den nationella grundlagen kunnat hävda att tillämpningen av beskattningslagarna som så skall var redliga, så att de kan användas utan att ge överraskningar, och på det sättet indirekt eller direkt ge skattebetalaren en grundtrygghet. Här skall man beakta att enbart rättelse av beskattning inte räcker, utan en effektiv och snabb förvaltning, måste fås till stånd.¹¹ Sekundärt krävs en lagstiftning som styr all beskattning som finansierar den offentliga verksamheten, vilket är ett fiskalt syfte. I detta kan ingå ett mål med socialpolitisk fördelning av inkomsten mellan medborgarna. Ekonomiskt - politiskt kan även en stabilisering av nationalekonomin ske genom att använda beskattning. Familjepolitiska mål kan också nås med beskattningen. Dessa senare utgör så kallade interventionistiska effekter. De kan styras genom skatteförmåner som avdrag och blir en skatteutgift för fiskus. Detta skall inte blandas samman med den enskildes rätt till rättelse av beskattningen, vilket har ett rättsskyddselement i sig.¹² Hanteringen av detta kan därför bli synnerligen viktig så att inte en sammanblandning av dessa, skattepolitik som är en skatteutgift och rättssäkerhet som sker bland annat genom rättelse av beskattningen. En risk när sociala avdrag beror på politiska värderingar är, att dessa blir beroende av skilda politiska avvägningar. Joakim Frände använder för politiska mål termen begreppet styrande skatt för ändamål som i huvudsak inte är fiskala utan för ”icke-fiskala målsättningar.”¹³

Hanteringen av skatteärenden bygger på att de berörda parterna skall kunna komma till talan. Denna har varit reglerad genom olika förfaranden där rättelse av beskattningen

⁹ RP 91/2005 rd s. 23.

¹⁰ Andersson (1964) s. 3.

¹¹ Hallberg (1989) s. 47 f.

¹² Lodin m.fl. (2005) s. 2 f.

¹³ Frände (JFT 2009) s. 713, Wikström (2008) s. 86, Zimmer (2009) s. 30 f. Jmf. Welinder (1974) s. 27.

varit en möjlighet. I sådana fall där stora avvikelser upptäckts vid beskattningen gavs det redan tidigare i lagar möjlighet att höra den skattskyldige.¹⁴ Detta utgjorde en del, av medborgarnas rättssäkerhet. Såväl den enskildas lika behandling och skattetagarens rätt att ta ut skatter, samt internt lika ställning, är viktigt för den allmänna rättsuppfattningen och också det offentliga samhällets finansieringsmöjligheter. Vid början av 1990-talet saknades ännu ingående studier om besvärsmöjligheter och rättssäkerheten.¹⁵ Utöver besvärsrätten eller ömsesidig rättssäkerhet skall man alltid dessutom minnas att skatten vidare utgöra en rimlig ersättning för de allmänna tjänster som medborgarna får. Skatten drivs in genom lag och dess tillämpning. I beskattning är lagstiftningens största fördel, men också en olägenhet, att den lätt kan användas som ett nationalekonomiskt styrinstrument. Det kan leda till att olika politiska syften tidvis kan leda till lagar som enbart leder till politiska mål i stället för skattetekniska lösningar, vilket inte är att rekommendera. Situationer som leder till skattetekniska snedvridningar bör undvikas.¹⁶

Beskattningen fungerar som ett instrument för den offentliga förvaltningen vars finansiering är omnämnda i grundlagen, vilket stärker rätten till beskattning som detta finansinstrument. Det krävs att skattelagarna stadgas särskilt och rättsskyddet är strängt lagbundet. Folkets rättsuppfattning i Norden har rätten att beskatta sig själv alltid varit bundet till det egna samhället. Det är konkret förverkligat genom val av representanter i riksdagen, vilket stiftar de lagar de tror att folket vill ha eller behöver för vissa ofta politiska mål.¹⁷ Därför blir lagstiftningen ett tekniskt och demokratiskt sätt att uppfylla folkets krav och att låta riksdagen förverkliga detta genom stadgade lagar med skatterätten förankrad i grundlagen genom krav på lagstiftning.¹⁸ (se kap 7. 81 § GL).

1.2. Bakgrunden

”Skatterätt som juridisk disciplin var inte vid 1734 års lags tillkomst och några stadganden om beskattningssliknande företeelse torde inte heller ingå i denna Sveriges och Finlands gemensamma allmänna lag.” Redan under 1600-talet hade man börjat bygga upp en mer ordnad statlig förvaltning. Inom förvaltning följde ändå allmänheten länge seden ”att gå till kungs” enligt de gamla landskapslagarna. Kungen skulle inte vara en

¹⁴ Hallberg (1989) s. 48 f.

¹⁵ Hallberg (1989) s. 50. Jmf. T.ex. Soikkeli (2004).

¹⁶ ex. IFSkL 1974/1043 under åren 1974-94 18 § med gränsdragningen mellan rörelsedrivande och icke rörelsedrivande ÖB och Kb.

¹⁷ Wikström (JFT 1993) s. 623, Dworkin (2001) s. 19. Man kan dela in lagstiftning i primär och sekundär lagstiftning. De primära lagarna utgörs av lagar som gäller för alla i hela samhället, medan de lagar som reglerar lagstiftarnas lagstiftning är exempel på sekundära lagar.

¹⁸ KB 1992:7 s. 4 (tidigare RF 61 § 1919/94), Hallberg (1999 a) s.5. Grundrättigheterna är i grundlagen tryggade allmänna rättigheter. Dessa är bestående och kan endast med grundlag ändras.

besvärinstans. För besvär skulle finnas domstolar. Dessa följer sedan domarregler som Olaus Petri lade grunden för redan på 1540-talet.¹⁹ Den första verkliga inkomstskattelagen antogs den 2 mars 1865.²⁰ Denna skatt av år 1865 hade en beskattning under tre års tid som var av bevillningsnatur.²¹ Avkastningen var låg och den hade ursprungligen beviljats för folkskoleväsendet, då detta infördes. Denna beskattning drabbade dessutom medborgarna ojämnt. År 1911 hade Willgren lagt grunden till en modern skatt genom sitt verk som omfattade 700 sidor vilket hade en grundforskningskaraktär och utgjorde som sådan den första grunden för en statlig inkomst- och förmögenhetsskatt.²²

Först genom beskattningslagen från år 1958 var den sedan det första steget i riktningen mot att samordna skilda beskattningar till ett gemensamt beskattningsförfarande. Den trädde i kraft år 1960 och var då ett betydande framsteg.²³ Den tillämpades första gången vid beskattningen år 1959. Före detta hade statskatt, kommunalskatt, kyrkoskatt och folkpensionsavgift debiterats var och en skilt för sig. Av dessa är lagen om folkpension den sist tillkomna 8.6.1956/347. Genom förordningen angående kommunalförvaltningen i stad reglerades efter 8.12.1873 skatteuppbörden i städerna. På landet var grunden för skatteuttaget en lag från 15.6.1898. Redan den 8 december 1789 stadgade kungen en lag med avvikelser från befrielse av skatt i ståndssamhället. Förutom lagar som ger rätt till beskattning måste ett ändamålsenligt uppbördssystem och en rationell administration svara för skatternas grund, insamling och distribution från skattebetala-

¹⁹ Bohlin – Warnling-Nerep (2010) s. 33. Leijonhufvud (2010) s. 52. I Finland: Domared 1:7 RB (1773/4).

²⁰ Andersson (JFT 1984) s. 389, Wikström (LM 1987) s. 1-2. Behovet att grunda lagen var för det fiskala behovet att täcka utgifter förorsakade av grundande av folkskoleväsendet, kanal och järnvägsbyggen.

²¹ Jmf. Wikström (JFT 1993) s. 621. Som vetenskaplig disciplin och princip betraktad styr en liberalekonomisk syn kopplingen mellan skatte- och straffrätt. Jmf. Wikström LM (1987) s. 293-297. I enlighet med Wagners lag ger rådande bruttobeskattning allt högre beskattning. Det räcker inte till med inflationsjusteringar. Skatter ändras hastigt i detaljerna men principerna är ofta stabila. Ramarna och systemet hålls länge stabilt. Skatterätten har självständiga såväl som bundna variabler. Inkomstbeskattningen kan ses som en skatt som utgår från marknadsekonominns produktion. För att belysa detta och Wagners lag nämnda påstående kan man se på ett par exempel. År 1865 införde man i Finland en skatt vars karaktär närmast var en bevillning som var oförändrad i 21 år. Skatten gav dålig avkastning och upplöstes då den administrativt inte heller fungerade. Marknaden var inte mogen för denna skatt. Å andra sidan införde man för lantbruket en beskattning på 1920-talet vars beskattning närmade sig näringsverksamhet. Dock ingick inte skogsbeskattningen som bevarade sin arealbeskattning. År 2005 avskaffades denna och ersattes av virkesförsäljningsbeskattning. Avskrivningar hade vid artikelns skrivande mera betydelse än idag.

²² Andersson (JFT 1984) s. 390. Myrsky (LM 1988) s. 850. Skatterätten är i sin kärna alltid rättslära. Kari S. Tikka säger: "K. Willgren representerade den främsta finansrättsliga profilen".

²³ Andersson (1996) s. 1, Wikström (JFT 1993) s. 620 Skatterätt som självständig vetenskap först i slutet av 1960-talet. Då slog principen om skatteomfånget och periodiseringsproblematiken helt igenom. Se aa. s. 618, aa. s. 622 Vedertagen praxis konverterades till grundlagen. RP 262/1990 rd s. 8. Jmf. Gr UB 17/1990 till RP 262/1990 rd s. 3; „Enligt vedertagen ståndpunkt i utskottet borde skattelagarna motsvara ... vedertagen praxis.” Jmf. KB 1992:7 s. 103 f. Jmf. Pikkujämsä (2001) s. 1. (under 1940-talet med Rekola och i slutet av 1990-talet var redan doktorander uppe i 15 personer). Vissa forskare anser Willgren som den första grundforskaren i skatterätt och nämner Rekola som en efterföljare.) Linnakangas (Verotus 2010) s. 14 ff. År 2010 fanns av 54 doktorer 43 i liv, aa. s. 20. Skatteavhandlingar är till 77,7 % på finska, 12,9 % på svenska och 9,2 % på engelska.

ren till skattetagaren. Man behöver bara gå till 1990-talet för att kunna följa stora förändringar i beskattning och administration. Det samma är också påtagligt inom forskningen. Under 1990-talet förnyades hela Skatteförvaltningen i rask takt.²⁴

Förvaltningsrätten genom länsrätten blev självständiga regionala domstolar. Ändringar i lag om skatteförvaltning LoSf (1995/1557) i (637/1997) men särskilda bestämmelser gav en lagändring i 5:13 § överföring av beskattningsbehörighet till skatteverken en möjlighet och rätt att frångå den nya länsindelningen 1.9.1997. I enlighet med detta svarade fem till åtta skatteverk som ersätter de tio tidigare, där de administrativa gränserna sammanfaller med förvaltningsdomstolarnas gränser.²⁵ Detta är ytterligare utvecklat med möjligheter till överföring av uppgifter till annat skatteverk (2006/1101), där särskild kompetens och specialisering är definierat och är uppräknat i 5:13 §. Lagen ersatt av lag om skatteförvaltning 18.4.2008 (2008/237) där 1 § konstaterar att för beskattningen finns Skatteförvaltningen som lyder under finansministeriet. Skatteförvaltningen omfattar hela landet. I 25 § (2008/237) stadgas om överföringen av uppgifter till särskilda enheter inom Skatteförvaltningen som behöver särskild kunskap. Numera regleras Skatteförvaltningen enligt L 11.6.2010 (2010/503).

All beskattning sker över Skatteförvaltningen och de lagar som koordinerar skatteuttaget till denna skattemyndighet. Centraliseringen skedde först genom specialisering. En särskild enhet vid Nylands skatteverk specialiserade sig för beskattning av stora företag, där kunskapen är tillräcklig och där man kan ge god service vilket blev ett så kallat Koncernskattecentralen, som täcker hela landet.²⁶ I linje med förvaltningsreformer har den språkliga benämningen reviderats så att det är påkallat att man i stället för det tidigare skatteverket skall använda skattestyrelsen och skatteverk.²⁷ Vidare är det utvecklat så att sedan den 11 juni 2010 i 1.1 § LoSf (2010/503) finns för beskattning Skatteförvaltningen som lyder under finansministeriet.

Då administrationen förenklats kunde det verkligt epokgörande steget i beskattning tas genom stiftande av lagen om beskattningsförfarande som trädde i kraft år 1996. Processen är fortgående och år 2005 har väsentliga förändringar i beskattningen skett med

²⁴ Pikkujämsä (2001) s. 1. Jmf. Andersson (1996) s. 1.

²⁵ KB 1992:7 s. 1. RP 51/1997 rd s. 2 f.

²⁶ I polemik kring BeskL 56 § (1958/482) anser Jaakko Voipio att varje skatteverk inte kan ha tillräcklig kompetens medan Kari Tikka anser att alla skatteverk kan eller i vart fall bör ha samma kompetens. (Nordisk skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 3: Kringgående av skattelag). Jmf. Wikström (JFT 1993) s. 620. Rekola uppfattning att skattekringgående är systematiserat återfinns i Kari S. Tikkas civilrättsliga systematisering av 56 §. Jmf. Lehtonen (2000) s. 38 f. Lehtonen (2007) s. 140 f.

Bl.a. koncernbokslut med företag vars omsättning är minst 50 miljoner euro under en 12 månaders räkenskapsperiod LoSf 5:13 § sköts således av koncernskattecentralen som behörig beskattningsmyndighet.

²⁷ RP 51/1997 rd s. 3.

hänsyn till internationalisering och global skattekonkurrens.²⁸ Analogt med detta är Skatteförvaltningen ett distrikt för hela landet.

1.3. Kyrkoskatt - en av de äldsta skatterna

Augustinus utfärdade för tvåtusen år sedan ett påbud om att medborgarna skulle skattskrivs. Detta för att finansiera administrationen. Den offentliga förvaltningen grundar sig på lag.²⁹ För att förvaltningen skall fungera bygger det på ett skatteuttag.³⁰ Sedan urminnes tid har furstar utvidgat sitt välde, rövat och temporärt beskattat de riken de lagt under sig för att finansiera vidare krigståg. Innan vi går vidare, låt oss ändå först se på den skatt som utgör den äldsta kontinuerliga beskattningen. Den skatten kan man se som kyrkoskatten vilken sedan 400 e.Kr. direkt utvecklats från tionde.³¹ Det fiskala finansbehovet för kyrkliga tjänster kunde ske med avgifter som tionde och senare ersatt genom beskattning. För den allmänna kristna tron och dess utbredning, finansiering av präster och boställen har den kontinuerligt överlevt. Dop, bröllop och begravning samt det medvetande som lett till den moderna statsbildningen har grundat sig på kristendomen och de olika former som dess tjänster finansierats genom bl.a. skatteuttag.

Speciellt har man i dag ifrågasatt huruvida kyrkoskatterätten³² grundar sig på i skatterättslig ordning egentlig lagstiftning. I vilken mån är det bara frågan om en administrativ rättighet än en äkta beskattningsrättighet?³³ Rätten till kyrkoskatt reglerades länge indirekt genom kyrkolagen.³⁴ En paragraf i kyrkolagstiftningen upptog implicit att kyrkan har rätt att finansiera sina prästers avlöning och fondering för boställen genom att uppta skatt. I detta hänseende har man också hänvisad till lagen om religionsfrihet av år 1922.³⁵ Den grundar sig på lagar från 1886³⁶ och 1892 varvid fastigheten utgjorde det

²⁸ Niskakangas (2004 b) s. 21, se Tipke – Lang (2010) s. 3. Ju högre det offentliga finansieringsbehovet är desto viktigare är rättsreglerna och rättssäkerheten för det allt större skattefinansierade behovet.

²⁹ Myrsky – Ossa (2008) s. 21.

³⁰ Myrsky – Ossa (2008) s. 31. Hänvisning till Lukasevangeliet 2 kapitel.

³¹ Se närmare Erä-Esko (2009) s. 261f. Trots den låga beskattningsnivå fäster jag uppmärksamheten vid den relativt sett stora återförande betydelse av beskattningsmedel som transfereras till välfärdssamhället.

³² KB 1997:7 s 1, Medeltidens kyrkliga administrativa ekonomi grundade sig på å ena sidan skatterätt och å andra sidan hade kyrkan skattefrihet och även rätt att inneha jordegendom.

³³ KB 1934:7 s. 7: varvid den ortodoxa kyrkans skatterättighet under 1800-talet för avlöning av prästerna närmast avser att genom administrativ lagstiftning avgränsa deras skatterätt.

³⁴ KB 1997:7 s. 4 ff.

³⁵ KB 1934:7 s. 19: Huruvida andra religiösa föreningar bör behandlas lika saknar tillräcklig grund och dessa har inte på motsvarande sätt som den ortodoxa kyrkan väckt krav och talan. s. 7. Den ortodoxa kyrkan har historisk hembygdsrätt sedan 1227 genom Jaroslav Vsevolodovitsch i Östra Finland (Karelen). s. 5. Gamla Finland hörde till Ryssland under åren 1721-43 och vid sin återförening med Finland 1811 knöts den ortodoxa tron till Finland som en historisk del av de kyrkor som hade hembygdsrätt i landet (Storfurstendömet Finland).

³⁶ KB 1997:7 s. 7; tionde slopades och skatten skulle betalas antingen som säd eller i pengar.

primära beskattningsobjektet, samt dessutom en personbeskattning.³⁷ Ortodoxa kyrkan har i lagen år 1918 tagit in rätten till skatt i 10 § (1918/185) och religionsfrihetslagen 1922 (1922/267) slår fast status för den ortodoxa och evangelisk-lutherska kyrkan. 7 kap. LOK (2006/985) tar in stadgar om församlingens ekonomi. Observeras kan att tidigare grekisk-katolsk kyrkan i dag benämns som den ortodoxa kyrkan.³⁸

15 kap. KL (1993/1054) behandlar numera ekonomin, kyrkoskatt nämns och krav på att församlingarna gör en budget liksom inom den andra offentliga förvaltningen. Beskattningen omfattade även juridiska objekt.³⁹ Den ortodoxa kyrkan har uttryckligen en särskild rätt att från sina medlemmar uppbära en egen skatt.⁴⁰ Ursprungligen inskränkte sig detta bara till personbeskattning. Samfundsbeskattning tillkom år 1935 (1935/191) och grundade sig på ett kommittébetänkande, som anförde att den ortodoxa kyrkan har gammal historisk hembygdsrätt i Finland.⁴¹ Staten förband sig att under fem år ersätta den ortodoxa kyrkan för inkomster från företag där över hälften av ägarna tillhör den ortodoxa församlingen.⁴² Tio år tidigare hade prejudikat i HFD 1925 II 2289 och HFD 1928 II 1602 frändömt ortodoxa församlingen rätten till samfundsskatt, trots att ägarna hörde till den ortodoxa tron.⁴³ Tidigare erhöll de ortodoxa samfunden rätt till samfundsskatt så framt dess medlemmar innehar aktiemajoritet. I dag är det reglerat genom en koefficient som tillämpas efter inkomstskattereformen som trädde i kraft år 1991. Tyska ev. luth. församlingen har sedan år 2005 ett anslag från kyrkostyrelsen, vilket dock saknar den fluktuation som samfunds- och personskatt kan innebära.⁴⁴ I det demokratiska

³⁷ KB 1934:7 s. 8: 1723 års lag gav prästerna särskilda rättigheter i ståndssamhället, med bl.a. frihet från skatt. Under 1800-talet utvecklades kyrkans beskattningsrätt.

³⁸ Erä-Esko (2009) s. 40. Dessutom kan noteras som ett komplement ett intressant undantag från beskattningsrätten vilket ges genom religionssamfund Yksityinen kreikkalais-katolinen kirkollinen yhdyskunta Viipurissa (2004/820) som fått rätt att ändra namnet till Ortodoksinen Pokrovan seurakunta som ett exempel på en ortodox församling som enligt 1 § följer den ortodoxa österländska katolska kyrkans trosbekännelse. Detta ortodoxa samfund har följaktligen inte beskattningsrätt som den ortodoxa kyrkan i Finland med patriarkatet i Konstantinopel.

³⁹ KB 1997:7 s. 9 Samfund som erlägger kommunalskatt betalar även kyrkoskatt. Ideella föreningar och motsvarande samfund och stiftelser som inte erlägger kommunalskatt betalar ej heller kyrkoskatt.

⁴⁰ KB 1934:7 s. 6, 10.11.1827 fick H:fors Lutherska präster compensation av staten för det avdrag medlemmar till den ortodoxa församlingen erlagt för att finansiera ortodoxa prästers boställen och avlöning.

⁴¹ se närmare KB 1934:7. Andersson (1996) s. 1.

⁴² KB 1934:7 s. 23 f.

⁴³ HFD 1925 II 2287: Ilja Galkin Oy betalade skatt till Kivinebb församling. HFD ansåg att det saknade betydelse att ägaren var medlem i den ortodoxa församlingen.

HFD 1928 II 1602 N Oy:s ägare var medlem i Joensuu ortodoxa församling och dömdes av Kuopio länsrätt att erlägga skatt till den ev. luth. församlingen. HFD ansåg att det var utan betydelse att N hörde till en ortodox församling och ändrade inte beslutet.

⁴⁴ Ett fast anslag kan inte implicera den rörlighet som en samfundsskatt medför. För en liten församling har det visat sig att samfundsskatten stiger när personskatten sjunker sedan 1990-talet i och med skatt från kapitalinkomst versus förvärvsinkomst, varvid ett anslag inte kan ge samma i viss mening neutrala utjämnings av inkomstflödet, som samfund kontra personskatt gett. Detta kan visa på behovet att man helt borde se över beskattningsprinciperna. Avräkningen hade grundat sig på en femtedels ägarmajoritet av försam-

rättsliberala samhället strävar medborgarna efter att beskattningen blir om möjligt rättvis. Dessutom skall den ske på ett förståeligt sätt och vara transparent.⁴⁵ Samfundsskattens sysselsättande effekt borde skattetekniskt, enligt min uppfattning, vara reglerat genom statsandelar från statsbudgeten till kommunerna. Om man ser rätten till skatt för kyrkan som en fortsättning på tionde⁴⁶ och statens och kyrkans samhörighet ända in på adertonhundraåret⁴⁷, där besuttna även hade rätt att erlagga skatt i natura, är dagens beskattning väl utvecklad på monetär bas. Den mest ursprungliga skatteformen har drivits in genom kyrkan, medan feodalsamhället i hög grad har varit beroende av kungens godtycke och olika behov till finansiering vid tider då de stakat ut sina furstendömen, som numera ofta sammanförts i en statsbildning. Man kan säga att skattetagaren ofta var den som svarade för försvaret vilket bestämdes av fursten, kungen eller den överhet som tog ut skatt. I värsta fall kunde det vara flera furstar eller kungar som ansåg sig vara berättigade till skatten. Vid Alexander I regentförklaring i Borgå lät han beskattningen förbli till det nya annekterade storfurstendömet eget bästa.⁴⁸ Grunden till denna skatt för riket var i huvudsak jordbruksfastigheterna. Då administrativt inga nya lagar för beskattning stiftades före 1862 och därpå följande lantdaggar, tryggades det ökade offentliga finansieringsbehovet genom tullintäkter.⁴⁹

I en modern rättsstat är också all beskattning och dess lagstiftning, samt dess rättsäkerhet av största betydelse för den enskilda medborgarens rätt och frihet. Genom in-

lingens medlemmars ägodel av aktiekapitalet. Dock var detta begränsat till ett avtal med Helsingfors evangelisk lutherska samfundigheter där de flesta av deras medlemmars företag är koncentrerade. Genom Koncernskattecentralen borde denna olägenhet ur rättvis synvinkel väl också kunna revideras så att den skulle täcka hela riket. Här har man emellertid i dag infört nya problem på så vis att betald koncerns samfundsskatt borde eller kunde regleras på orter med färre arbetsplatser men med invånare i en modell där antalet kommuninvånare beaktas. Skatteförvaltningen av i dag ger samma lösning som koncernbeskattningsenheten. Jmf. Welinder (1974) s. 238. Inkomst av fastighet och rörelse beskattades på 1800-talets Sverige i förvärvskommunen och inte hemortskommun. Skatten kan därför inte ses som en allmän inkomstskatt.

⁴⁵ Kommunförbundet har i ett politiskt betänkande gjort en framstöt där man har olika modeller. En modell kräver att befolkningsunderlaget till 25 procent beaktas, en annan till hälften beaktas i fördelningen av samfundsskatten oberoende av den verksamhet som legat som grund till skatten. Som motivering har använts bl.a. koncernbeskattningen och den orättvisa en koncentration av densamma till Nyland leder till, trots att det finns ett förslag av staten om en viss kompensation av koncernbeskattningen till glesbygden. I kommittébetänkandet SMIM 1/1998 *Yhteisövero-osuustyörymän selvitys kuntien yhteisövero-osuuskseen muuttamiseksi* har inrikesministeriet fördelat samfundsskatteintäkterna enligt arbetstillfällena på en ort. Att Inrikesministeriet gjort detta betänkande i stället för finansministeriet till vilken kompetens all beskattning hör visar att detta är endera politiskt förmyndarskap i ett annat ministerium eller rent politiskt agerande.

⁴⁶ KB 1997:7 s 2 Vid lantdagarna 1544 beslöt man att det svenska riket var lutherskt och kronofogden uppbar tiondet från 1550-talet och staten betalade kyrkans anställdas löner.

⁴⁷ KB 1997:7 s. 4 År 1869 stiftad kyrkolag skapade en tydligare skillnad mellan stat och kyrka medan kyrkan dock bevarade sin status som offentligt rättsligt samfund.

⁴⁸ Wikström (LM 1987) s. 16.

⁴⁹ Wikström (LM 1987) s. 17 ff. Smith (1774/2003) s. 375 f. primärt måste det finnas beskattningsbar löneinkomst från något produktivt arbete. Wikström (1982) s. 287-293.

strumentet rättelse av beskattning strävar staten bort från godtycke. Detta skall trygga tjänster för den enskilda medborgaren så att myndigheten verkar i god administrativ anda för medborgarens rättssäkerhet. Noteras kan att dagen beskattning är monetär, vilket underlättar hantering och värdering. Skatteförvaltningen verkställer all beskattning, driver in den, utövar skattekontroll och redovisar skatter och avgifter i enlighet med 1:2.1 LoSf (2010/503), vilket gäller stats-, kommunal- och kyrkoskatt.

1.4. Övriga skatter

Från föregående kapitel kan man notera antydning om att all beskattning inte är helt klar. Kyrkan stod för rättsväsendet och straff och fick inkomst av detta. Senare övergick detta till kungen att få inkomster från straff och böter. En gammal grund för beskattningen för kungen och hans rikes behov hade kommit av förmögenhetsallokering från jordagods. Jordegendomar och dess avkastning gav medel åt kungen att finansiera sina krig och skapa sitt rike.⁵⁰ Socialhjälp minskade allt mer från kyrkan. En gammal skatt tolag = fattighjälp, erläggs inte mera från arv- och gåvoskatt. Statens viktigaste beskattning var tullavgifter ända till slutet av 1800-talet.⁵¹

Förmögenhetsskatt som slopas år 2006, fastighetsskatt, som närmast kan jämföras med en avgift, har ersatt äldre avgifter på 1990-talet och stämpelskatt är reella skatter, som är marginella, men viktiga för de områden de specifikt berör. Redan tidigare har acciser⁵² varit av betydelse och i EU allt mer den nationella mervärdesskatten, medan däremot tullar är av differentierad betydelse och varierar efter den politiska viljan och ekonomisk integration, där tullar varit den viktigaste skatten. Man strävar dock till en allt mer internationell harmonisering med bland annat tillämpning av likriktande OECD-modellavtal⁵³ också inom personlig inkomstbeskattning.⁵⁴

Utvecklingen inom nationalekonomin leder till att nya ekonomiska flöden uppstår. Ett klassiskt nationalekonomiskt exempel är nöjet att segla som tillsvidare är skattefritt. Vilken vikt ett ekonomiskt system sätter på tjänster, förnödenheter, folks inkomster och

⁵⁰ Harrison (2002) s. 149. Under 1100 - 1200-talet utvecklades det svenska riket.

⁵¹ Söderlund (2009) s. 24.

⁵² Haapaniemi (2001) s. 27 ff. I enlighet med NP vid Lantdagarna avgavs år 1865 förordning som kunde beskatta resultatet eller den direkta avkastningen. Inkomstskatt på bruttoresultatet och acciser innehåller många komponenter som signifikant svarar mot en objektiv beskattning.

Haapaniemi (2001) s. 28 f. Erläggande av skatt var beroende av skilda inkomstslags möjligheter möjligast rättvist. En tjänsteman var ansvarig för att övervaka kronans intresse och skattens katalogisering. Förfarandet byggde på samarbete mellan skilda myndigheter som häradsskrivaren och guvernement ämbetet. Accispfiktig var skyldig att göra anmälan. Aa. s. 31. Övervakningen skedde länsvis.

⁵³ Tivéus (1994) s. 23 ff.

⁵⁴ VM TM 10/95 s. 22 ff.

sparat eller allokerat kapital vara grunden för de enskilda skatterna, vilket avgörs genom politiska beslut. Inkomstskattelagen skiljer i dag på inkomstens förvärvssätt, så att den delas in i skatt för förvärvsinkomst respektive skatt för avkastning från kapitalet 1:1.2 § ISL (1992/1535).⁵⁵ I dag är förutom den statliga progressiva förvärvsinkomstskatten, så när som på vissa avdrag, och förmögenhetsskatt ännu år 2005, samt mervärdesskatt tillsammans de största skatteinkomstkällorna för staten. Senaste beskattningsslag är punkt-skattelagen (2010/182) till staten, en flexibel skatt grundad på EU rådets direktiv 2008/118/EG. Inkomstbeskattningen har utvecklats under nittio år utan att i grund förändras. Beskattningsprinciperna är således i princip de samma.

För kommunen är den på inkomsten baserade proportionella beskattningen viktig, samt dessutom fastighetsskatten. Förmögenhetsskatt uppbars till och med år 2005, varefter globalisering och skattekonkurrens ansågs motivera dess upphävande.⁵⁶ Indirekt resursfördelning kan staten med systemet av statsandelar tilldela kommuner enligt ett bestämt system, som kommunerna kan korrigera genom kompensation i sin egen uttaxering av avgifter och skatter. Problematik kring statsandelar till kommunerna faller utanför denna forskning och behandlas inte här hur viktigt och intressant det för en adekvat helhet än skulle vara. Detsamma gäller skatteöverföringar genom subventioner, avdrag eller utbetalda sociala stöd.⁵⁷ Dispens från skatt anser Söderlund är en skattelättnad.⁵⁸ EU projektbidrag minskar direkta skattefinansieringsbehov.

Distributionen av skatt till skattetagare eller de offentliga myndigheter, som också kunde betecknas som skatteuppbärande institutioner har genom beskattningsslagen och vidare beskattningsförfarandet utvecklats i en central och koordinerad uppbördsform. Redan i reformsskedet i början av 1990-talet var målsättningen att förskott och slutlig skatt möjligast väl skall svara mot varandra.⁵⁹ Vid reformen år 2005 är effektivitet och rättssäkerhet trots massförfarandet i centrum. I linje med det blir beskattningsrevision allt viktigare för envars rättssäkerhet. Primärt sett är det viktigt att det också tillämpas metoder av oberoende, likhet inför lagen, saklighet och opartiskhet.⁶⁰ Sekundärt är åter-

⁵⁵ Willgren anförde detta redan tidigare, som svarar mot den svenska modellen, i början på 1900-talet.

⁵⁶ Niskakangas (2004 b) s. 28.

⁵⁷ Haapaniemi (2001) s. 129 sociala avdrag en skild process... aa. s. 263 Utvecklingen av socialskydd gav grunderna att slopa sociala avdrag i skatterna vilka ökat som direkta bidrag (1988/1240). Söderlund (2009) s. 60 anser att sociala bidrag kan indelas i skattelättnader på sociala grunder respektive skattefria bidrag.

⁵⁸ Söderlund (2009) s. 60. aa. s. 63 En medborgarlön är utanför den politiska diskussionen i Finland noterar Söderlund (2009). Skatteavdrag eller skattefrihet är för honom viktiga fenomen som minskar beskattningen.

⁵⁹ se KB 1991:22 som låg till grund för en justering av skatteutbetalningen för mottagarna så att alltför stora kast i beräknat förskott och slutligt avräknad skatt ej skulle uppstå.

⁶⁰ Höglund (2008) s. 19 Hultqvist (1995) s. 61.

införing av sötssaccis en punktskatt (2010/1127) som kan jämföras med specifika skatter för hälsa, lyx som spegelskatt och fönsterglasskatt under 1700-talet. Alkoholaccis (1994/1471) är ännu tydligare en folkhälsobeskattning med ett fiskalt syfte. Määttä karaktäriserar beskattningen som en fiskal grunddel och en styrande tilläggs-skatt.⁶¹

1.5. Utvecklingen i dag

Skatteuppbörden är i sin helhet i lag reglerad. Skatten har alltid ekonomiska konsekvenser. Beskattningen inom offentlig förvaltning har en kontrollfunktion och revision. Skatt definieras av Wikström som penninguttag från ett enskilt hushåll till den offentliga förvaltningen. Beskattningen sker ensidigt genom offentlig rätt. Beskattningsintäkterna används för de offentliga samfundens allmänna utgifter. Dessa är inte en ersättning eller en prestation för en särskild nytta eller rättighet.⁶² 81 § GL (1999/731) stadgar om statens finanser med rätt till beskattning som bestäms genom lag. På motsvarande sätt utvecklas distributionen av skatten även bland skattemottagarna genom lag eller statsrådsbeslut. För uppbörd erhåller staten en ersättning av de andra skattemottagarna för den inbesparing dessa gör i sin administration.⁶³ 124 § GL ger i princip en möjlighet till privatisering av skatteuppbörden, vilket kunde tänkas spara kostnader och kontra detta bör staten dock visa tillräcklig effektivitet och administrativ förmåga att göra kostnadsinbesparingar. Detta kan jämföras med försöken till lyckad privatiserad fångvård.

Trenden under några hundra år har varit en centralisering och möjlighet att genom ett besvär få all beskattning prövad.⁶⁴ Distributionen av skatt mellan skattemottagarna skall också bli allt rättvisare utan att kränka individens rätt. När den nationella rätten centraliserats är det ännu viktigare att verkligen samma kompetens och likvärdighet mellan motsvarande rättssubjekt upprätthålls. I ett allt mer integrerat världssamhälle kan ännu

⁶¹ Määttä (2007) s. 113-115, Frände (JFT 2009) s. 715.

⁶² Wikström (2008) s. 15. Se även Myrsky – Ossa (2008) s. 15 som noterar att beskattning till sin karaktär är en ensidig företeelse som finansierar den offentliga rätten. aa. s. 21. Konformt med detta måste beskattningen vara grundad på lag. Rawls (2005) s. 61 ff. Detta innebär att en konstitutionell regim måste kunna följa en i demokrati förankrad rättvisepåfattning.

⁶³ VM TM 21/96 del II s. 2: År 1995 täckte staten kostnaderna för skatteuppbörden genom avdrag av utbetalad skatt till kommunerna med 30,8%, ev. luth. frs. 4,7%, FPA 8,4% och för statens egen del återstod 56,1%. del II s. 3: Årligen förändras de administrativa kostnaderna och år 1996 beräknas dessa till drygt 1,5 miljarder mark. . . . Relativa andelar av inkomsterna och/eller arbetsbördan kunde göra det motiverat med en ny fördelning. del II s. 23ff: åtta modeller tar upp förslag där statens andel varierar från 47-26,8%, kommunernas 42,2-37%, frs. 2,3-20,6 % och FPA 8,4-22,4 %. Finansministeriet anser modell 1 relevant som enkel där utgifterna fördelas i relation till inkomsterna (statens andel blir då 45,5%). Kommunerna modell 2 den belastning varje form av skatteuppbörd medför (21,2 %). Församlingarna håller för modell 5 där såväl utgifterna som inkomsterna beaktas (2,4 %). FPA anser att inkomstslagens utgifter bör beaktas så långt som möjligt. FPA får inte ta ut samfundsskatt, skatt från kapitalinkomst eller förmögenhetsskatt. I denna deras egen modell skulle deras andel bli totalt 6,9 %. Skattestyrelsen anser att modell I är bäst.

⁶⁴ Ännu i BeskL var skattebetalaren bunden av särskilda besvär till det kyrkoråd de hörde till innan de kunde beviljas avlyft skatt. Det samma kunde gälla räntor.

olika nationella konflikter försvåra de ömsesidiga rättigheterna mellan skattebetalare och skattetagare. Inom den Europeiska unionen kommer man att sträva efter att harmonisera beskattningen. Tidigare har man strävat efter att samordna den, men numera har man gett upp detta.⁶⁵

På lång sikt anser jag dock att om man vill utveckla en total socioekonomisk integration måste även beskattningen integreras och sålunda samordnas. Det skall inte vara möjligt att genom atypiska arrangemang undgå en beskattning. Detta har hittills reglerats med internationella beskattningsavtal. Avsikten är att man alltid skall erlägga skatt i något land. I de länder där den statliga inkomstskatten är progressiv måste i skälighetens namn olika krediteringsrättigheter genom dubbelbeskattningsavtalen införas. Detta kan ske, så att man kan få den skatt man erlagt krediterad. Dock kan hemstaten beskatta resten progressivt.⁶⁶ En helt och hållet obeskattad persons inkomst bör i princip beskattas i något land, vilket senast kunde vara då en kommendering upphör i hemlandet.

Beskattningen har nationellt ofta använts som ett ekonomiskt stabiliserande element. Under senare tid har man anfört en proportionell skatt i alla lägen och stater. Ett problem som kan finnas i dessa sammanhang är sammanblandning av socialt stöd och beskattning genom att sociala avdrag tillämpas. Länder i ekonomisk recession har år 2009 övervägt att frånga proportionell skatt. I vissa fall bör staten också beakta att utländsk arbetskraft inte diskrimineras jämfört med inhemsk då utlänningar beskattas högre vid samma inkomst. Noteras kan att en liberal skattesyn fokuserar på individens frihet kontra jämlikhet förespråkade av socialistisk syn.⁶⁷

EU-rätt kräver i den nationella skattelagstiftningen för en EU-medlemsstat att den är förenlig med de grundläggande friheterna i EU-fördraget. Inom EU finns ett antidiskriminerings direktiv som kräver att en EU-medborgare i vilket EU-land han än befinner sig inte skall beskattas strängare än någon annan i ett annat EU-land.⁶⁸ Denna intressanta stadga borde leda till en minimering av beskattning i varje EU-land på bekostnad

⁶⁵ Tivéus (1994) s. 265.

⁶⁶ Tivéus (1994) s. 156 ff.

⁶⁷ Kontkanen (2002) s. 443. VM TM 10/95 s. 29 f. Då en EU-medborgare intjänat lön i ett EU-land och bor i ett annat EU-land får han inte beskattas hårdare än motsvarande inhemsk löntagare. Exempelvis är källskatt 35% mot lägre skatt för motsvarande lön för inhemsk arbetare. Idrottare och andra som under en aktiv tid kan få stora vinster, blir lätt tvungna att söka ett lågskatteländ för sin inkomst under den aktiva och korta produktiva perioden. Man kan fråga sig om en idrottare i ett internationellt spel som representerar en nation kan vara för beskattningen skriven i en annan.

Myrsky (LM 2009) s. 741.

⁶⁸ Dahlberg (2007) s. 144. VM TM 10/95 s. 30 Belgier bosatt i Belgien arbetade i Tyskland, kunde inte enligt EU-regler beskattas strängare än inhemsk arbetare. (Kommissionens rekommendation 94/79/EC är i harmoni med detta beslut.) Finsk lagstiftning måste även beakta detta i framtiden, men detta kommittébetänkande kunde inte ge ett förslag, då det vid tiden för kommitténs arbete just hade avgjorts.

av den nationella beskattningsrätten så fort en EU-medborgare visar upp tillräcklig rörlighet. En utveckling kommer därför även i nationellt hänseende på sikt leda till att skatterna inte kan avvika i alltför hög grad. Rättsnormeringen borde med skatterna närma sig varandra utan att kränka den nationella skattelagstiftningens integritet. Som läget nu är, är det särskilt gränsområden mellan EU-länder, som kommer att vara känsliga för skilda skatteoperationer.⁶⁹ Om EU integration leder till att en enhetlig EU-skatt bör tas in och bara ha en fördelning mellan medlemsstaterna, är här för tidigt att ta ställning till.

Detta förblir ett sociopolitiskt och nationalekonomiskt problem som jag här inte dess mer berör. Det primära är dock att skatt alltid skall erläggas till någon stat. I vilken mån obetydlig skatt kan frånses, tar jag inte här ställning till. Den stora skillnaden i inhemsk skatt mellan förvärvsinkomst och avkastning av kapital kan också leda till att en gränsdragning mellan dessa kunde vara intressant, men detta behandlas inte här fastän församlingar kan förlora stora skatteintäkter.⁷⁰ Skatt från kapitalinkomst tillfaller staten. Kommunen kan få delar av den. Samfundsskatt fördelas mellan stat, kommun och församlingar.⁷¹ I den mån det berör rättelse av beskattningen kan det tangeras. Forskningen som helhet taget utgår från ett rättsdogmatiskt skatterättsligt perspektiv.

1.6. Om regler och begreppet rättelse av beskattning

Begreppet rättelse av beskattningen återfinns i lag om beskattningsförfarande (BFL 1995/1558), beskattninglagen (BeskL 1958/482), lag om begränsat skattskyldig för inkomst och förmögenhet (1978/627), lag om skatt på arv och gåva (1940/378), mervärdesskattelagen (1993/1501), lag om påförande av accis (1994/1469) och bilskattelag (1994/1482). Lag om socialskyddsavgifter (1963/366), vilket berör såväl arbetsgivare som arbetstagare är till sin karaktär en social lönebunden premie, som i princip avviker från skatter, berörs kort, samt punktskattelagen (2010/182). Paragraferna 55, 56 och 63 §§ BFL (1995/1558) tar upp rättelse av beskattningen men med hänvisning till 82 a, 82 och 92 §§ BeskL (1958/482) samt 26.3 § BFL. 82-87 §§ BeskL har rättelse av beskattningen som begrepp. Förfarandet skiljer beroende på vilken karaktär rättelsen har.

⁶⁹ VM TM 10/95 s. 10 Källskatten i Finland är 35% för en utlänning och en arbetare från Sverige i Torneå kräver en lägre skattesats. Obs: Andersson – Mattson – Michelsen – Zimmer (1991) s. 19 OECD grundavtal på 1930-talet, bilateralt 1960-talet Nordiskt multilateralt avtal vis å vis inkomst och förmögenhet.

⁷⁰ Se Erä-Esko (2009) s.151f. och 174, 244, 299.

⁷¹ RP 102/1997 rd s. 1 f. Samfundsskatten delas mellan stat 51,84%, kommun 44,8% och församlingar 3,36% vid 25%:ig skattesats; Vid 28% fördelas detta om till 57%, 40% och 3% medan ortodoxa församlingens del förblir 0,08%.(L 1997/1264 LoSkatteuppbörd 12c§). Fördelningen skiftar från år till år som också samfundsskatteprocenten. Eriksson (2008) s.133. Schablonmässig real beskattning beaktar genom nominell beskattning och kapitalets beskattning skälighet varvid fördelar med kapitalbeskattning i Sverige där man försöker för förvärvs- och kapitalinkomst minimera nackdelar för formen av skatteuttaget.

Sålunda skiljer man allmänt på rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel och rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel. Rättelse av debitering ingår i 82 b § BeskL (1935/1978). Vis á vis misstag och avlyftande av utländsk skatt blir man hänvisad till 5 och 6 §§ L om undanröjande av internationell dubbelbeskattning (1995/1552) varvid denna med dubbelbeskattningsavtal kan var avlyft eller dess progressiva verkan avtalad till nedsatt belopp. Rättelse av beskattningen finns inte som ord definierat i lagen medan gängse språkbruk och implicit bedömning av BFL ger vid handen att det rör sig om att en skatt som man erlagt enligt en eller annan lagparagraf kan förändras om givna materiella förutsättningar finns. I fortsättningen kommer vi att följa denna riktlinje om inte annat specifikt anförs.

BFL av begränsad skattskyldig utgörs av utlänning som alltså är källskattepliktig. Han erlägger skatt vid den förvärvskälla som givit inkomsten. Det kan vara ett idrottsarrangemang, ett musikframträdande eller någon annan tjänst utan längre uppehåll i Finland.⁷² Här i 10 § omnämns att skatteuppbörden skall rättas om den debiterats fel. 40-43 §§ ArvsskatteL (1940/378) har rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel respektive fördel. Dessa paragrafer är enligt FF (318/1994) och (1561/1995) i harmoni med rättelse av beskattning i den betydelse som BFL har den intagen. 21 kap. 191-194 §§ i mervärdesskattelagen (MomsL 1993/1501) tar ställning till rättelse av beskattningen i stadganden om rättelse och ändringssökande. MomsL medger själv rättelse av för mycket erlagd skatt i samband med följande avräkning. Mervärdesskatten skall erläggas på den skattskyldiges eget initiativ och är därför inte helt jämförbar med vad BFL (1995/1558) stadgar för rättelse av beskattningen. 28 och 44 §§ i L om påförande av accis (1994/1469) tar upp accisrättelse av accis till accistagarens fördel och detta motsvarar rättelse av beskattningen. Punktskattelagen (2010/182) har i 35 § rättelse av beskattning och stadgat i 36 § efterbeskattning. Skatterättelse och efterbeskattning stadgas i 56-60 § bilskattelagen (1994/1482) och 68-73 §§ (267/2008, 1324/2009) rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel.⁷³ I bägge lagarna är det den senare paragrafens lagrum som reglerar ändringsförfarandet. TullL (1994/1466) har före 1994 haft ett motsvarande tillvägagångssätt, men i och med förnyelsen av TullL (1994/1466) vid Finlands inträde i EU ändrades lagen och numera tillämpas endast en räntesats till nackdel

⁷² Utländsk medborgare som är specialist anställd upp till fyra år (2006/975) i ledande ställning med en månadsinkomst på över 5 800 euro (2001/903) L om källskatt för löntagare från utlandet (1995/1551). Visst internationellt arbete ger i Finland skattefrihet, men organisationerna som NIB och EU:s kemikalieverk har arrangemang med vissa avgifter som balanserar de sociala kraven.

⁷³ Bl.a. i BilskatteL kan man konstatera att termen efterbeskattning och skatterättelse allmänt används. 61.2 § BFL.

30 § TullL eller fördel 37 § TullL, där ändringssökande regleras vid återbetalning eller eftergift av tull, vilket numera finns intagen i lagen.

I äldre skattelagstiftning har rättelse av beskattningen inte använts som särskild term. Utvecklingen av detta kan man följa genom att se på beskattningens gemensamma historia och många prejudikat som svarar mot detta som ännu är relevanta i rättelse av beskattningen. Dessutom grundar sig BFL delvis på BeskL. I BeskL (1958/482) har man haft rätt till rättelse av beskattningen antingen genom efterbeskattning eller genom grundbesvär.⁷⁴ I överensstämmelse med detta ger även äldre litteratur relevanta motiveringar för en korrekt bedömning av utvecklingen och den specifika innebörd rättelse av beskattningen har och kommit att få, vilket är ett av denna forsknings primära syfte. Dessutom kan man fästa uppmärksamhet vid att det ändå i huvudsak kommer att röra sig om betydelsen av lagen just före och vidare under 1990-talet framåt.

1.7. Syfte

1.7.1. Problemformulering

Forskningen utgår ifrån hur *rättelse av beskattning*, ett extraordinärt tillvägagångssätt, främst i *inkomstbeskattningen* är förankrad i god förvaltning med härledning till beskattningsprinciper verkar i ett rättvist samhälle. Ett delområde blir den allmänna rättvisan för individen, ett annat för samhällets behov och rätt till en rationell förvaltning enligt 124 § GL. Bevarande av rättssäkerheten i beskattningsmodeller ger en analys av skilda komponenter i beskattningsprinciper. Utgående från detta presenteras en systematik för rättssäkerheten och rättstryggheten inom den offentliga förvaltningens disciplin. I ett rationellt och ekonomiskt väl fungerande samhälle skall detta omfatta god förvaltning. Regelverket omfattar rättelse av fel och incitament för att verkligheten nå en rättvis beskattning. Den vidare skattefilosofiska orienteringen med allt större enheter inom EU och den enskilda människans frihet och rättigheter måste analyseras och också ta hänsyn till detta i beskattningen. Forskningen utgår ifrån *rättelse av beskattning, implicit en komponent i god förvaltning*. Ytterligare presenteras hur väl en *differentierad beskattningsprincip kan vara mera rättvist förankrad i ett skatterättsfilosofiskt resonemang*.

⁷⁴ 71 § Förvaltningsprocesslagen (1996/586): Grundbesvär. Om besvär som kan anföras över grunden för fastställande eller debitering av skatt eller avgift i lagen om indrivning av skatter och avgifter i utskrivningsvägen 8.1.§ (1961/367): Den som anser, att skatt med undantag för stämpelskatt, eller annan fordran fastställts eller debiterats med felaktig tillämpning av lagen eller vid handläggandet av ärendet inträffat misstag eller fel vid förfarandet, som kan antagas hava inverkan på ärendets avgörande, må däröver anföras grundbesvär. Dessutom finns generell i svensk lagtext skattskyldige. Skattskyldiga i feminin form. En neutral form skulle vara skattebetalare: ”till den skattskyldiges”... skulle bli ”till skattebetalarens”...

I ett demokratiskt samhälle är det viktigt att ge plats åt överlappande överenskomelser eller tillåta en form av konsensus. Detta för att trygga pluralism som ett permanent villkor. Detta är i ett modernt samhälle enligt Rawls, en rimlig komponent för rättvisa. Mångfalden av religion, filosofi och moral är komponenter i det demokratiska samhället.⁷⁵ Utifrån beskattningen för kyrkan och den historiska hämsko det kan utgöra är det ändå grunden för en rättsliberal och en demokratisk utveckling. Det innebär att behovet av någon form av beskattning, för offentliga tjänsterna i samhället högst sannolikt fortsätter. Det styrs av varierande politiska system som stadgar lagar, som demokratiskt valda representanter för medborgare, tror att dessa vill följa. På det sättet skapas skäliga acceptabla lagar som berör administration och beskattning i ett idealsamhälle med medborgare som alla är tillfreds! Enligt Wagners lag leder den offentliga förvaltningen till ständig tillväxt av den offentliga sektorn och med detta relaterade kostnader och därmed förbundet högre beskattningsbehov.

Inom liberal demokratisk rätt finns såväl förnuftig pluralism som i demokratin fri politisk makt. Detta kombinerat med jämlik makt för medborgare som verkar kollektivt anser Rawls.⁷⁶ Också för minst bemedlade och marginaliserade medborgare, vilka betalar skatt, skall deras rätt tas tillvara. Eller finns det alls sådana medborgare i en välfärdsstat? Lever de arma bara på understöd av skattebetalande medborgare? Det som ett socialt fenomen, berör forskningen inte. Men den spiral som allt högre skatter leder till försöker jag motverka genom beskattningsprinciper. Är ett samhälle som genom god förvaltning också inom beskattningen ger en skatterättvisa åt medborgaren, moget att acceptera en skatteprincip, som behandlar invånare med en integrerad beskattning? På den frågan svarar jag kanske inte direkt, men anser det värdefullt att sträva efter grundforskning som kan visa på god förvaltning i beskattning. Rättelser i beskattning kan stärkas genom att också utveckla beskattningsprinciper. Kunde en annan skatteprincip än vad som i dag allmänt tillämpas i ett utvecklat industri- och tjänstesamhälle anses svara mot skälig rättvisa genom att formellt influera integrerad beskattning? Rawls anser att situationen för de minst gynnade inte skall lägga hinder i vägen för att de skall känna sig som fullvärdiga medlemmar i den offentliga världen. Också att deras samhälle verkar för deras bästa och således omfatta de rättsprinciper, som kan utvecklas i samhället.⁷⁷ Ändå kommer denna forskning inte att behandla en sociologisk utvärdering av detta. Ett skatterättsfilosofiskt nalkande kan kanske ge svar på frågeställningarna. Syftet är att via god

⁷⁵ Rawls (2005) s. 61

⁷⁶ Rawls (2005) s. 68 f.

⁷⁷ Rawls (2005) s. 182.

förvaltning försvara rättssäkerheten och se om reducerad beskattning med en integrerad beskattning kan omfattas som rättvis av tillräckligt många i en modern demokrati.

1.7.2. Begränsningar och utformning

Rättelse av beskattning har varit ett instrument i rättvisan. År 1995 tillkom lag om beskattningsförfarande (1995/1558). Lagen gäller från början av år 1996. År 2004 trädde förvaltningslagen (2003/434) i kraft. Del I redogör för god förvaltning. Rättelse av beskattning kommer att vara den huvudsakliga utgångspunkten och den ram som styr framställningen i den II avdelningen. Det leder till att jag strävar efter att skärskåda via en del rättsfall huruvida denna utveckling redan före lagens ikraftträdande har varit relevant och huruvida den svarar mot ett steg i mer rationell beskattning utan att individens eller fiskus rätt kringskärs. Rättsskyddet i beskattningslagen ansåg Edward Andersson redan i början av 1960-talet viktig.⁷⁸ Del III undersöker detta i relation till omvärldens förhållanden och krav, och redogör sedan för beskattningsprinciper.

Rättelsen av beskattning kommer att inrikta sig i huvudsak på inkomstskatt vid personbeskattningen. Detta leder till en tydlig avgränsning, och möjligheter att betona rättvisan. Även andra skatter kan tänkas bli tangerade. En del av forskningen kommer också att beröra denna del vis á vis beskattningsförfarandet som nu är i kraft. I lagens första paragraf nämns beskattningsförfarande och ändringssökande som gäller med hänseende till statsskatt, kommunalskatt, samfundens inkomstskatt, kyrkoskatt och folkpensionsavgift och sjukförsäkringspremien. Här avses folkpensionsavgiften och sjukförsäkringspremien till den del det utgör en del av den normala beskattningen. Här kan man ändå observera att skatt och försäkringsavgifter, som så i princip borde hållas isär. Skatt skiljer sig från avgift i och med avsaknaden av en direkt motprestation. Ändå kan skillnaden mellan skatt och avgift bli diffus, där t.ex. arbetsgivarens socialavgift också kan ses som en löneskatt eller bruksskatt för arbetstagare.⁷⁹ Särskilt empiriskt analysmaterial används åren 2003-2007. I 81 § GL stadgas om statliga skatter och avgifter. 81.2. § GL stadgar att avgifter och dess storlek, måste grunda sig på lag som tas in för myndigheternas allmänna tjänster. 81.1 § GL stadgar om statsskatten som stiftas genom lag. Effektivitet med beskattade medel i beskattning kan leda till att 124 § GL med köpta tjänster utgör god förvaltning. Gränsdragningen mellan skatt och avgift används

⁷⁸ Andersson (1964) s. 3 ff.

⁷⁹ Wikström (2008) s. 19. Skatten är en ekonomisk prestation från det privata hushållet till det offentliga. Beskattningen bestäms ensidigt som grundar sig på den offentliga rätten. Skatter används för allmänna avgifter utan att de är ersättning eller vederlag för en enskild förnödenhet eller rätt. Till denna del skiljer de sig från avgifter, för vilket det är typiskt, att de är ett vederlag för en motprestation för en tjänst eller prestation.

ofta felaktigt eller synonymt. En definition av skatt kunde vara, att den är ett tvångsmässigt bidrag till det allmänna. Skattebetalaren kan inte ställa specifika krav på en motprestation. Avgift innebär att den som betalar erhåller en motprestation, individuellt eller som en del av en avgränsad grupp enligt Eriksson.⁸⁰ Merikoski anser att beskattningen är bekräftad för den skattskyldige, och bestämd till sitt belopp. En utjämningsavgift däremot kan sakna de regler som ger det individuella rättsskydd som beskattningen innebär.⁸¹ Määttä anser att linjedragning mellan skatt och avgift är diffus. Socialskyddsavgift är enligt Määttä till formen en skatt, fastän den benämns avgift. En avgift kan i princip lättare justeras än skatter. Vidare konstaterar Määttä att en avgift, bör följa regler för de verkliga kostnader den skall täcka.⁸² Avgifter som så behandlas inte i denna forskning.

Forskningen har blivit tredelad. Dels med inledning av vad god förvaltning nationellt är integrerat genom kontakter med övriga Europa som del I. Sedan följer i två följande kapitlen den skatterättsliga rättelsen och dess innebörd i del II. I den tredje delens tre kapitel redogör för det område som influerar dels internationellt dels genom de mänskliga rättigheterna i del III. Detta leder sedan också till behandling av de skatterättsliga principerna och vad de kan föra med sig som också redogörs för i del III. Dessa tre delar griper delvis in i varandra. Följdriktigt har de enskilda kapitlen löpande nummer. En medveten begränsning är ändå att forskningen kommer att utgå från den finländska rättssynen och god förvaltning i landet. En analyserad rättssäkerhet kommer att lämnas utanför detta då det finns flera andra verk om detta. Jag kommer att koncentrera forskningen till inkomstbeskattningen dels för överskådligheten dels som individcentrerat.

I detta inledande kapitel har jag i par underavsnitt belyst beskattningen också med ett skatterättshistoriskt perspektiv vis á vis kyrkoskatt. Dels utgör detta en grund för förståelse av beskattning, dels rättsnormeringen och till slut tar jag här upp metodfrågor.

I det nu följande kapitel, det andra, utreder jag de allmänna premisserna kring förvaltningslagen, vad god förvaltning är och hur den går att tillämpa. Här belyser jag begreppet, god förvaltning. Det är delvis frågan om en helt ny tjänstemannasyn. Tidigare har det inte funnits i lag möjligheter att gå in för en god förvaltningssed, fastän enskilda tjänstemän, kan ha gett sådan service.⁸³ Medborgarna är kunniga och också mera krävande, vilket kan leda till missbruk. Elimineras den goda förvaltningen behovet av

⁸⁰ Eriksson (2008) s. 20. Se även Määttä (2007) s. 9.

⁸¹ Merikoski (LM 1948) s. 279. L om prisutjämningsfond (1944/205). I samband med en reglerad ekonomi var detta en lag som tillkom för specifika behov. Iivonen (2011) s. 306.

⁸² Määttä (1997) s. 199-201, Määttä (2000) s. 202-203.

⁸³ Källor för förvaltning och skatterätt kan man följa med från Willgren och Ståhlberg till Mäenpää i dag.

denna rädsla? Är medborgaren oberoende av ställning likvärdig? Kan ett dylikt kapitel ge svar på detta? Och vilka är de premisser som gäller, samt i vilken grad gäller det även normerna i rättelse av beskattningen? JO begreppet tas upp här som en neutral rättssäkerhet. Den andra delen inleds med kapitel tre. I det tredje kapitlet kommer jag att redogöra för beskattningsförfarandet, allmänt, administrativt och tillvägagångssättet vid rättelse av fel. I samband med förfarandet redogör jag deskriptivt för, vilket tillvägagångssättet är och när en rättelse kan komma i fråga och hur dessa yttrar sig och hur de är utformade, med en jämförelse, mellan tidigare och nuvarande lag och lagens kontinuitet. Om tredje kapitlet är beskrivande och jämförande, så är fjärde kapitlet framåtriktat. I fjärde kapitlet skärskådar jag tillämpningen och utvecklingen. Kapitlet kommer att handla om god skatterätt och god förvaltning. Vidare gör jag en analys av några rättsfall som leder till eventuella prognostiska utvärderingar och slutledning.

Den tredje delen börjar med kapitel fem där jag inleder med skatteetik och som frågar sig vad det innebär och dess prognostiska utveckling. Finns det en skatteetik och hur yttrar den sig? Följer vi den och vad innebär den? Kort kommer jag att redogöra för komparativa reflektioner om finländska förhållanden med situationen i Skandinavien och Tyskland. Dessutom utvärderar jag hur lagarna inom EU inverkar på den nationella lagstiftningen. I det sjätte kapitlet kommer jag till slut att se på de mänskliga rättigheterna och olika möjligheter att utveckla en säker och rätt beskattning. Därpå följer det sjunde kapitlet där jag strukturerar upp en värdering av beskattningen. I vilken utsträckning kan man genom instrumentet rättelse av beskattningen värdera ut om det finns en god skattesed? Råder det god skattesed eller inte? Kan man överhuvudtaget tala om god skattesed? När insamlad skatt rätt mottagare på ett rättvist sätt? I detta kapitel tar jag ställning till några beskattningsprinciper som är härledda genom god förvaltning över skatterättelsen till de principer som antagligen blir nödvändiga att ta till i framtiden. Indirekt försöker jag med andra ord genom en rimlig modell ge svar på god skattesed.

Avslutningsvis kommer jag att i kapitel åtta att sammanfatta de slutledningar jag kommit fram till. Syftet med avhandlingen är att ur god förvaltning i skatterätten och med det som ett led i samhället se om beskattningen med bevarad rättssäkerhet även förenklat signifikant kan ge god och effektiv skatteförvaltning och vilka beskattningsprinciper det leder till. Det innebär att kapitlet för beskattningsprinciper inte är ett helt självständigt uttömmande kapitel, utan enbart följer upp de iakttagelser som gjorts. De beskattningsprinciper som av denna härledning kan anses adekvata för forskningen i övrigt, redogör jag för här. Det bör leda till följande fråga: Kan de integrerade delar som

kan kontrolleras uppfattas lika rättvisa av varje medborgare? Dels skall en rättelse vara kongruent med lagen, dels skall den vara förankrad i de delar som en medborgare kan omfatta och se som en led av en härledd lag.⁸⁴

1.8. Forskningsmetoder

En rättsdogmatisk analys av rättsläget lägger grunden till en skatterättsfilosofisk reflektion. Den deskriptiva rättsdogmatiska och skattepolitiska analytiska forskningsmetoden skall genom en viss följd av utvecklingen genom rättspraxis leda fram till, dagens läge och eventuellt den prognostiserade framtiden.⁸⁵ Man kan se den skatterättsliga målsättning som att nå så stor rättvisa som möjligt. Detta kräver av myndigheten objektivitet. Objektivitet finns redan i lag om beskattningsförfarande 26 § ”beskattningsförfarandet och i andra åtgärder i samband med beskattningen skall skattetagarnas och den skattskyldiges intressen beaktas på lika grunder” (14.12.1998/946). Det kan leda till den framställningsmetod som här används dels av de avsnitt som ingår här i inledningen enligt rättshistoriskt synsätt dels i att avhandlingen i huvudsak i fortsättningen strikt följer, en rättsdogmatisk legalitetsmetod.⁸⁶ Legalitetsmetoden är nära förenligt med legalitetsprincipen som uttryckligen kräver, att all skatt är i lag förankrad.⁸⁷ Det innebär att en åtgärd och ett beteende av skattemyndigheterna grundar sig på tillämpat lagarbete och den rättspraxis som finns till slut sätts i ett större perspektiv. En direkt förankring till god förvaltning ger 26 a-e § BFL (1067/2003 och för 26 d § 238/2008).

Aristoteles tog upp i sitt verk ”Metafysik” fyra kausaliteter: formalistisk och materiell, dispositiv samt final kausalitet. Detta enligt Toivonen där han fäster särskilt läsarens uppmärksamhet vid den dispositiva kausaliteten, som sätter skeendet i rörelse eller får något till stånd. Finns det beskattningsbar inkomst skall den beskattas enligt 1 § ISL till staten, kommunen och församlingen. Det finala är också identiskt med teleologisk orsak eller förklaring. Dispositiva orsaker kan leda till en tautologi som alltid är rätt. Detta kan leda till en logisk syllogism ”om p så p”. Rättelse av beskattning är en del i den finala rättvisan. Ömsesidigheten, om A så B eller åtminstone om A så influeras B, är den vanliga föreställningen, i kausalitet. I verkligheten är det ändå svårt att avgöra vilkendera som påverkar den andra. I den reciproka kausaliteten finns ofta en feedback mekanism.

⁸⁴ Hart (1994) s. 114.

⁸⁵ Torkkel (2011) s. 16-19. Rättsdogmatik kan gå upp i rättshistoriska metoder. Wikström (1991) s. 501-505.

⁸⁶ Haapaniemi (2001) s. 7 har i sin avhandling ingående följt en rättshistorisk metod av beskattningens utveckling i Finland. Det jag följer kan kanske också svara mot de rättsdogmatiska metoder som redogör för läget för att komma till ett mål: beskattningsprinciper. Rättsdogmatik se Peczenik (2005) s. 249-272.

⁸⁷ Lodin m.fl. (2005) s. 600 f.

På ett värmeelement kan det vara en termostat och i forskning systemteori. Sex skilda asymmetriska förhållanden kan noteras: stimulus respons, dispositiv identisk med Aristoteles formella eller materiella orsak, egenskap, närmast dispositiv, nödvändigt villkor, immanent relation, och målinriktad metod.⁸⁸ Den rättsliga anatomin kan ge en var en uppfattning om hur normerna, värderingarna och fakta kan sammankopplas. Tolonen visar det som en triangel där normerna utförs av en normativ värdering, värdena i naturrätten, som samhällsmoralen samt fakta, data från en empirisk insamling. De normativa värderingarna utgör alltid i viss mån någon form av rättssyn och rättsvetenskaplig fri tanke. Endera kan det vara sortering av redan kända system eller också en process grundad på egna lagar, som leder fram till normativa hållbara rättsnormer.⁸⁹

Alla skall ha rätt att betala skatt och de som sysselsätter andra genom god ekonomisk förmåga bör relativt sett betala mindre skatt. Demokratiskt sker lagstiftning enligt ett system som grundar sig på en kollektiv vilja. Idealmodellen kan sammanfattas i en praktisk diskurs med flera nivåer först en pragmatisk diskurs som fördelas enligt en etisk eller intressediskussion vilka leder till den moraliska diskursen. Den moraliska diskursen skall försäkra sig över att den politiska lagstiftningens målsättningar, vi andan begränsas till de etiska diskursernas resultat samtidigt som intressediskussionernas kompromisser har anpassat sig till en moral.⁹⁰ Viljanen konstaterar att grundrättigheterna redan kräver en viss teknisk lagstandard: ”I lag reglerade krav, avgränsad exakthet och precision, krav på avgränsning, proportionalitet, grundlagsenlig utan att kränka kärnområdets integritet, rättssäkerhet och till slut bör det följa krav som ställs genom de mänskliga rättigheterna.”⁹¹ Wikström anför att diskursproblemet inte löser om A gäller så är A det enligt lagen.⁹² Hart betonar kombinationen av de samhällseliga realiteterna och sambandet till de normativa reglerna. Beskattningen kan rättas enligt givna regler och om vissa materiella förutsättningar föreligger. Traditionell positivism måste endera avvisa samhällsrealiteterna och rättens skarpa avgränsning enligt Hart anför Tuomi eller förutsetta utstakade, på toppen positivistiska rättsnormer som saknar författningar men någon bara hypotetiskt har skisserats upp av Kelsen enligt Tuomi. Kontra en traditionell positivism kan man använda immanent* normativ kritik. Den immanenta kritiken ger objektet själv måttstocken för kritiken. Som tankesättet i samhället är denna form av kritik vanligast i modern marxistiskt influerad Habermas verk ”Strukturwandel der Öffentlich-

⁸⁸ Toivonen (1999) s. 75-79. Jmf. Koivisto (2011) s. 43.

⁸⁹ Tolonen (2005) s. 282.

⁹⁰ Tuori (2000) s. 110 - 111.

⁹¹ Viljanen (LM 1996) s. 7 och s. 36 - 37.

⁹² Wikström (2011) Jubileumsseminarium i Åbo14.12.2011

keit”. Autonom kritik praktiseras då man sätter mot det antika filosofiska samhället det moderna samhället och för detta typiska begrepp som frihet och jämlikhet.⁹³

Två viktiga faktorer bestämmer skatterättslig forskning. Den första strävar efter att kartlägga objektets karaktär och för det andra funktionen i samhället. Detta innefattar också objektet mot vilket skatten riktar sig. Detta beror på den offentliga sektorns finansiering som sker via beskattning. All beskattning sker genom lag och ger beskattningen dess rättsliga legitimitet som ges i 81 § GL statliga skatter och avgifter: ”Om statsskatt bestäms genom lag, som skall innehålla bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek samt om de skattskyldigas rättsskydd.” Skattenormerna ställer legalitetsprincipen genom att det betonas i skattelagstiftningen att alla skattelagar regleras i lag.⁹⁴ Rättsfilosofiska tänkesättet med representativ maktanvänd juridiskurs genom lag,⁹⁵ brott och följd anför Foucault. Det innebär en redogörelse av förändring av information kontra makt. Foucaults egen inställning till juridiskurs är kritisk-polemisk. Han förfäktar en metodik, med vilken han analyserar det rationella beteendet.⁹⁶ Såväl en genealogisk som arkeologisk dimension syns.⁹⁷ Den förra rör sig i ett horisontellt tidsperspektiv, och det andra lodar i ett vertikalt djup. Här uppstår ett försökande och problematiserande.⁹⁸ Liberal politisk rationalitet ifrågasätter fortlöpande förvaltningens legalitet. En ny politisk rationalitet anser Ewald enligt Tuori föreligga vid epistemologiska samhällsförändringar.⁹⁹ I demokratiska principer förverkligas diskursen i sista hand av kraven på en lingvistisk, rättsnormativ form. Den demokratiska diskursen grundar sig inte enbart på en lingvistisk kommunikativ begränsning implicerad som en formell pragmatisk konstruktion.¹⁰⁰ En rättvis eller åtminstone acceptabel skatt anser Rawls skall tas ut enligt erhållna förmåner och betalningsförmåga med kriterier, som regleras av rättvisepincipen.¹⁰¹ Till den demokratiska diskursanalysen hör Habermas samhälls-teoretiska tolkning av rättsfunktioner, och rättens inre koppling till moral och politik.¹⁰² Fördelningspolitiska mål genom avdrag i beskattningen är skattepolitisk åtgärd. De grundar sig demokratiskt på politisk påverka genom skattelagsbeslut.¹⁰³

⁹³ Tuori (2000) s. 27-30. *) inneboende (från latin).

⁹⁴ Wikström (1997) s. 330-331, Wikström (2008) s. 32, Iivonen (2011) s. 306, Knuutinen (2012) s. 97.

⁹⁵ Foucault (2008 a) s. 308: ”Jag tror att försoningen mellan lag och ordning, ... måste förbli en dröm.”

⁹⁶ Foucault (2008 a) s. 97 f.

⁹⁷ Foucault (2008 a) s. 101 ff.

⁹⁸ Tuori (2000) s. 61 - 62.

⁹⁹ Tuori (2000) s. 69 - 71.

¹⁰⁰ Tuori (2000) s. 112.

¹⁰¹ Rawls (1999) s. 272.

¹⁰² Habermas (2005) s. 101.

¹⁰³ Mattson (1994) s. 28, Tikka (1990) s. 19-20, Niskakangas (2011) s. 22-23.

1.9. Källor

Denna forskning grundar sig på förarbeten, lagstiftning, rättspraxis och litteratur som finns. I den mån goda översättningar av kända rättsvetenskapliga filosofiska verk är tillgängliga har jag använt mig också av dessa, fastän ursprungsspråket varit möjligt. Då grundforskningen ger en del ny litteratur kommer den också att beaktas. Den skandinaviska och tyska litteraturen har intimt hört till grunderna för finsk rättssyn, vilket gör att i forskningen ger dessa en jämförelse till den del ett område rättsligt är nära. Detta borde ge forskningen ett visst skandinaviskt och kanske tyskt intresse. Speciellt i kapitel sju ägnas det åt vissa beskattningsprinciper. En engelskspråkig förkortad sammanställning med noter ger även en möjlighet till större, om än begränsad information, för forskare utöver det skandinaviska språkförståelseområdet. Via internet kom inga direkta träffar om pågående forskning. Från BFL ersättning av BeskL undersökt i kapitel tre vid medlet av 1990-talet har FL tio år senare och EU direktiv samt den enskilda människans frihet och rättigheterna gett nya dimensioner. Rättelse av beskattning och beskattningsprinciper kan ha relevanta element i god förvaltning varvid jag forskar hur rättelse av beskattningen implicit verkar, som en komponent i god förvaltning. Särskild penetrering ger regeringsproposition 91/2005 till Riksdagen vilka förbättringar och förändringar på tio år ägt rum inom rättelse av beskattningen i en presumtivt modern skattelag. Den nationella beskattningen har genom konventioner försökt anpassa sig till varandra i de skilda länderna i Västeuropa. Det gäller dessutom god förvaltning, EU och mänskliga rättigheter, vilka är nya områden som jag forskar i, vilket ger en förankring av beskattningen i det såväl nationella som det allt mer globaliserade samhället.

Skatterättslig eller juridisk litteratur tar upp i facktidningsartiklar aktuella eller årets rättsfall. Dessa ger en analys av prejudikaten och dess betydelse. Också finns det kritisk litteratur, som ifrågasätter tillämpningen av en kanske otydligt formulerad lag. Det är vanligt att de utvärderas och det hör till laglig rättssäkerhet att experter gör sina utlåtanden. Defensor Legis, Juridisk tidskrift i Finland och Verotus är typiska tidskrifter som har aktuella skatterättsliga artiklar i Finland. I prejudikat och vissa lagändringar kan man få senaste aspekter på en frågeställning, varför dessa används också i denna forskning. Efter Edward Andersson monografi: "Efterbeskattning och grundbesvär vid stats- och kommunalbeskattning" år 1964 har Lauri Soikkeli år 2003 bedrivit forskning med en avhandling om rättssäkerhet i beskattningen¹⁰⁴ där ett avsnitt behandlar efterbeskatt-

¹⁰⁴ Soikkeli (2003) s. V. jmf Puronens handbok: Turvaa oikeutesi verotuksessa 2004, där författarens avsikt inte bara är en vetenskaplig redogörelse s. 12.

ning och rättelse av beskattningen. Denna har han följt upp med en kortare, mer praktisk bok i sammandrag av avhandlingen. Tidigare utkom år 2000 en handbok som behandlade efterbeskattning av Vesa Savolainen och Väinö Tepari baserat på erfarenheter från deras långa bana som advokater med särskild inriktning på skatteförvaltningen.¹⁰⁵ Matti Haapaniemi har år 2001 ingående redogjort och tagit ställning i en beskrivande rättshistorisk avhandling om den inhemska offentlighetsprincipen i inkomstbeskattningen och inkomstskatteförfarandet.¹⁰⁶ Han har också en lång bana med verksamhet inom det offentliga rättsväsendet i Kymmenedalen.¹⁰⁷

Mikko Pikkujämsä har i sin avhandling grundligt behandlat en del om beskattningsprinciper,¹⁰⁸ som jag här kan använda. I dessa avhandlingar finns inte slutledningar om vilka beskattningsprinciper i framtiden kunde tillämpas. Med stöd av redogörelsen av god förvaltning och god skattesed och individens rättsskydd genom rättelse av beskattning har detta lett mig fram till kapitel sju. Här tar jag upp de traditionella beskattningsprinciperna. Beskattningsprinciper som i denna forskning behandlas är proportionalitetsprincipen, legalitetsprincipen, progressivitet; horisontell och vertikal beskattning, likformighetsprincipen och neutralitetsprincipen samt skattebetalningsförmågeprincipen. Skattepolitisk hänsyn som tas har Kari S. Tikka skrivit om 1990, Määttä 2007 och Niskakangas år 2011. Dessa verk utgör ett bra komplement för den fiskala grundbeskattningen och styrande tillägsskatten som Frände uttrycker i sin artikel i JFT 5/2009.

Dessutom försöker jag mig på att utveckla en rimlig beskattning i kapitel sju genom att ta upp några nya tänkbara beskattningsprinciper, vilka jag anser måste bli relevant, efter redogörelse av den enskilda människans frihet och rättigheter och samhällslig obstruktion, vilket jag har försökt skissera upp i kapitlet sex. En princip med integrerad beskattning kan vara relevant. Denna beskattningsprincip har jag benämnt som skatteekonomiprincipen. Beskattningen som en garant för välbefinnande bör vara kontrollerbar, rättvis och effektiv, men inte högre, än att en rationell medborgare anser skälig. Detta bör ske utan att det leder till en onödig dubbelbeskattning, men med bevarande av likformigheten av lag, oberoende av skattebetalarens särskilda ställning.¹⁰⁹ Här kommer

¹⁰⁵ Savolainen – Tepari (1999) s. V f.

¹⁰⁶ Haapaniemi (2001) s. 576. Här finns ett förslag att besvärmyndighet bör granska ett ärende ex. officio och att parterna är skyldiga att *samverka* i lösning av ett ärende. Wikström (1991) s. 501-509, Lehtonen (LM 2002) s. 673.

¹⁰⁷ Haapaniemi (2001) s. VII, Lehtonen (LM 2002) s. 670-677.

¹⁰⁸ Pikkujämsä (2001) s. 75 - 200.

¹⁰⁹ Jmf. Wikström (JFT 1993) s. 619. Skattens normativa status kan tolkas för att följa tolkningsprinciper. Andersson tar upp normativ argumentering där straffrättslig argumentation inte får göra intrång på individens frihet och rättigheter kontra legalitetsargumentationen. Rekola däremot anser att skatt har samband

frågan in på att kan man skäligen för dubbelbeskattning undandra en grupp enligt Hultqvist där man beaktar tre grupper: ekonomisk likabehandling, likhet inför lag och fullföljande av ålagd skattskyldighet.¹¹⁰ Allt intensivare forskning sker inom skatterätt med två färska avhandlingar enbart i höst av Iivonen och Torkkel. Äimä har en färsk publikation i skatterätt.

Rättspraxis i kapitel tre är dels grundat på Skatteförfattningar år 1997 dels hämtat från i HFD:s årsböcker och uppdaterat hösten 2006. Senare rättsfall i nybearbetningen är från Finlex på nätet.¹¹¹ Särskilt kan jag notera att ordet rättelse av beskattningen eller den tidigare benämningen skatterättelse (finska (fi) veronoikaisu) på svenska inte gav någon träff alls, men på finska fick jag 62 stycken fall, efterbeskattning (fi = jälkiverotus) på finska 228 stycken fall och på svenska nio stycken, medan grundbesvär gav tio träffar på svenska. Vissa av dessa går i kors med finska träffar. De som markant är identiska kommer jag att fästa särskild uppmärksamhet vid och analysera. De äldsta lagar som ännu är i kraft är Rättegångs-, Handels- och Byggningsbalk. Vad träffarna för språket svenska – finska tyder på att det finns dominans i och med finskans¹¹² år 1918 tillämpning i lagspråket som fick stärkt officiell ställning jämfört med svenskan, har dessutom lett till att svenskan för tillfället inte tillämpas längre lika eller enligt enhetliga normer som finskan. Efterbeskattning som term upphörde år 2005 men har i text från äldre beslut ansetts befogat att bibehålla i den tidigare benämningen. Noteras kan att antalen skattemål till HFD har halverats under 20 år från 36 % till 18 %.¹¹³

All beskattning skall vara förankrad i ömsesidigt stadgande i lag såväl skatteuttag, skatteintäkter som skatteutgifter.¹¹⁴ Offentlig förvaltning utgör enligt Myllymäki en rättsvetenskaplig helhet som omfattar delar från ekonomi och politologi.¹¹⁵ Detta skall i en demokrati enligt rättsliberal syn representera en form som uppfattas som rättvis. Dessutom kräver ett modernt samhälle att all offentlig förvaltning sker i en form som följer reglerna för god förvaltning. Vad god förvaltning innebär, skall kapitlet offentlig förvaltning försöka belysa.

med övriga rättsnormer. Man kan också se på Dworkin (2001) s. 20 där en grupp accepterar den primära lagstiftningen och att lagstiftningen styr deras beteende (här avser jag beskattningslagar), medan den sekundära lagstiftningen är regler som är bindande och grundar sig på att de är i kraft också för de primära lagarna. En regel är bindande då vi accepterar en lag som är giltig eller i kraft. Ett samhälle som bygger på enbart överenskommelser och ett socialt regelverk kan ändå inte sammanblandas med laglydighet.

¹¹⁰ Hultqvist (1995) s. 60 f. Jmf. Pahlsson (2007) s. 13 likhet inför skattelag är närmast en ideologi.

¹¹¹ Finlex 24.6.2011 HFD. Jmf 20.8.2006 HFD 61 rättelse av beskattning, 215 efterbeskattning.

¹¹² Finskan fick fullt ut rättigheter under slutet av 1800-talet, tillika med ryskan.

¹¹³ Olsson (2008) s. 341.

¹¹⁴ Äimä (2011) s. 103 Magna Charta år 1215 ”no taxation without representation.” Ingen skatt utan grund. Knuutinen (2012)s.105. Almendal(2005)s.65. *Nullum tributum sine lege*, ingen skatt utan stöd i lag.

¹¹⁵ Myllymäki (2007) s. 12.

I
OFFENTLIG FÖRVALTNING

2. FÖRVALTNING

2.1. Bakgrunden till förvaltningslagen

I regeringspropositionen till Riksdagen (72/2002) redogör man för behovet av en ny förvaltningslag och motiven till det. Den nya förvaltningslagen av den 6 juni 2003 (2003/434) stiftades i syfte att garantera rättsskyddet för medborgaren vid kontakter med myndigheterna. Här ingår hur myndigheterna skall sköta ett ärende, och bestämmelser av principiell natur, anpassat till den helhet som lagen utgör. Särskilt framhålls en serviceprincip som gäller för myndigheterna. Av bestämmelserna framgår närmast myndigheternas rådgivningsskyldighet och på vilket sätt dokument och handlingar bör hanteras och delges. Denna förnyelse var nödvändig med tanke på Finlands förnyade grundlag år 2000 och dess 21 § GL, samt de krav på rättssäkerhet enligt grundlagen, som skall tryggas genom lag.¹¹⁶

God förvaltning betonas inte i de lagarna som tidigare var i kraft före år 2004. I regeringsproposition till riksdagen (72/2002) redogör man och betonar behovet av en ny förvaltningslag. ”Principerna för god förvaltning och behandlingen av förvaltningsärenden ’Förvaltningsförfarandelagen’ motsvarar allmänt taget rätt väl de grundläggande krav som grundlagen uppställer beträffande rättsskydd i förfarandet. Däremot innehåller lagen knappast alls sådana kvalitetsgarantier som framhäver god förvaltning.”¹¹⁷ God förvaltning ingick första gången den 17 juni i 1995/969 lag om ändring av Regeringsformen för Finland.¹¹⁸

Redan tidigare har man noterat det viktiga med lagligheten och god förvaltning, om ändå inte intaget direkt i lagtexten. År 1925 har Karl Willgren noterat följande: ”den lagskipande myndighetens enda uppgift är att tillämpa lag”. Den förvaltande myndighetens mål var att förvalta och handha ärenden i staten med lagliga medel. Förvaltning är dock annat än enbart lagtillämpning. Myndigheten svarar för ”vad som kan och bör anses ändamålsenligt”. Detta sker såväl 1) materiellt som 2) formellt = hur gå till-

¹¹⁶ Aer (2003) s. 21 ”envar har rätt att få sitt ärende sakligt behandlat och utan onödiga dröjsmål”. Se även RP 72/2002 rd s. 30, Jmf. Tipke – Lang (2010) s. 4. Skatterätt är en undergrupp inom förvaltningsrätt och följer så strikta regler baserat på rätten att anföra en klagan, på motsvarande sätt som gäller allmänt inom förvaltningsrätt. Trots det är skatterätten en självständig undergrupp inom förvaltningsrätten. Trots att skatterätten grundar sig på ekonomiska förhållanden måste den som sådan ändå följa juridiska metoder. Aa. s. 5. dessutom ingår element av socialrätt och andra subventioner genom transfereringar. Jmf. BFL 26 § 1 mom.”... lika grunder.” Tuori (Oikeus 2011) s. 393 Tuori betonar som viktigt att också beakta 21.2 § GL.

¹¹⁷ RP 72/2002 rd s. 29 f.

¹¹⁸ RP 72/2002 rd s. 1. Lagen ersätter tre tidigare: 26.2.1954/74 Lag om översändande av handlingar; Lag om delgivning i förvaltningsärenden 15.4.1966/232; Lag om förvaltningsförfarande 6.8.1984/592. Finlex 19.8.2006 ger 21 träffar för ordet ”god förvaltning”

väga.¹¹⁹ Förvaltningsrätt är frågan om medborgarens *rättigheter*.¹²⁰ Förvaltning kan ses som maktutövning av staten för att förverkliga statens uppgifter och mål.¹²¹

Rättssäkerheten har varit en viktig förutsättning, då en förvaltningsåtgärd vidtagits så, att den inte rubbas hur lätt som helst. Förvaltningen skall också vara ändamålsenlig och beakta nya behov,¹²² alltså följa med sin tid. Som ett exempel på ett tidsbundet fenomen kan man i äldre finsk rätt se att det inte fanns straff för civil olydnad, vilket var aktuellt under förryskningen i slutet av 1800-talet.¹²³ I vilken mån medborgaren måste vara hör-sam mot myndighet i dag kanske vi återkommer vid behov längre fram i detta kapitel eller i ett kapitel om mänskliga rättigheter.

Av Ståhlberg kan man se att inom förvaltningen har redan tidigare funnits rättsskydd i fyra skeden:

- hörande av vederbörande innan förvaltningsåtgärd vidtages
- hänvisning till samma myndighet som vidtagit åtgärden samt
- klagan hos förman för myndighet eller annan vederbörande myndighet
- och till slut, besvärslätt.¹²⁴

Redan orden som begrepp, vad ”god förvaltning” innebär, måste redogöras för.

2.2. God förvaltning som begrepp

God förvaltning, två vardagliga ord som alltför lätt uppfattas som självklara. Därför ut-gör troligen en förklaring av dem inom normativ rätt en stor utmaning. Först gäller det att ta ställning till vad man avser med förvaltning, sedan när den är god. Om förvalt-ningen inte är god, vilka medel står till buds för den enskilda medborgaren. Systemet där förvaltningen förekommer måste först slås fast. Enligt Kastari kan man ursprunglig-en säga att kungen tog makten i staten,¹²⁵ vilket förutsatte en förvaltning och grundrät-tigheter åt underlydande i en grundlag.¹²⁶ Kastari anför vidare att statsbegreppet i mo-dern mening lanserades av Machiavelli (1469-1527).¹²⁷ Staten, sammanfattar Hobbes,

¹¹⁹ Willgren (1925) s. 2. (1865-1947)

¹²⁰ Willgren (1925) s. 14.

¹²¹ Ståhlberg (1940) s. 3. (1865-1952)

¹²² Ståhlberg (1940) s. 404.

¹²³ Ståhlberg (1940) s. 428.

¹²⁴ Ståhlberg (1940) s. 522. Väätänen (2011) s. 62 f förhandsbesked som rättssäkerhet infört av Ståhlberg.

¹²⁵ Kastari (1977) s. 334.

¹²⁶ Jmf RP 1/98 rd s. Den nya grundlagen innebar inte en förändring av konstitutionen utan var ett fören-hetligande och modernisering med uppdatering. Nämnas kan att 1 § fick ett moment 2 GL (731/1999) med de mänskliga fri- och grundrättigheterna. RP 1/98 rd s. 21 de flesta länder har efter andra världskri-get detta. Alla länder har inte en grundlag. Se KB 1974:27 s. 9 där omnämns att Storbritannien inte har en hierarkisk grundlag. RP 1/98 rd s. 20 nämner inte heller om en.

¹²⁷ Kastari (1977) s. 1 se Machiavelli (2000) s. 50 ff. ”Om det borgerliga furstendömet”.

stys av lagar där de naturliga lagarna påbjuder rättvisa, billighet, måttfullhet och barmhärtighet som uppstått från uppfattningen ”vad vi skall göra för andra vad vi vill att de skall göra för oss”.¹²⁸ En sammanslutning av människor kan inte ge önskad trygghet utan lag. Domar behövs för suveränen som övervakar att lagarna efterlevs och som delar ut rättigheter och befogenheter. Detta förenar folket och folket kan regeras i och med att de har gett suveränen sitt samtycke.¹²⁹ Hidén och Saraviita konstaterar att statsförfattningsrättslig forskning alltid innebär studiet av grundlagsstadgaden.¹³⁰ Merikoski definierar offentlig förvaltning som när man inom rättsliga ramar agerar i enlighet med verksamhet, som utgör uppgifter, som hör till staten och förverkligar dessa, samt även tillämpar lag.¹³¹ I vid bemärkelse kan man säga att förvaltningen är den del av offentliga rättsliga samfund som har myndighetsstatus och den stat till vilken dess medborgare betalar skatt. Skatterättsligt kunde man säga att en stats myndighet består av de samfund som finansierar sin verksamhet huvudsakligen genom skatteintäkter.¹³² Legalitetsprincipen är central för offentlig förvaltning, vilket i förlängningen medför att förverkligande av rättssäkerheten och dess följder är viktig. Merikoski anför att enbart detta inte är tillräckligt, varför andra synpunkter, och inte enbart materiellt innehåll är avgörande, utan också den formalistiska bindningen bör beaktas.¹³³ Legalitetsprincipen bör bidra till att förvaltningsmyndighet inte genom fri bedömning får överskrida stadgade lagar.¹³⁴

I EU:s vitbok 2001 [KOM(2001)428] och grundläggande rättigheterna (EGT C 364/1), som närmast i detta fall är att betrakta som normer för offentliga institutioners arbets sätt, med målet hur myndigheten agerar mot medborgaren i sitt arbete. Detta innebär fem principer, som skall leda tjänstemannens arbetssätt:

- öppenhet, förklara vad ett ärende är och var problemet ligger
- delaktighet, ge information om hur man kan lösa det
- tydlig ansvarsfördelning, vem är handläggare och ansvarig
- effektivitet, undvika onödiga dröjsmål
- var konsekvent, vad följer om man gör si eller så.¹³⁵

Här kan vi redan se grundramarna för såväl rättssäkerhet genom lag samt vissa regler inom förvaltningen, som tydligt har framgått redan tidigare. 1 § förvaltningslagen (FL)

¹²⁸ Hobbes (2004) s. 157.

¹²⁹ Hobbes (2004) s. 158-168.

¹³⁰ Hidén – Saraviita (1994) s. 6.

¹³¹ Merikoski (1968) s. 11 f. Vääänen (2011) s. 63 rättsskydd såväl förebyggande som i efterhand.

¹³² Jmf Wikström (2008) s. 19. Skatt är betalning från enskilt hushåll till det offentliga.

¹³³ Merikoski (1968) s. 17 f. jmf. Niemivuo (LM 2011) s. 1255.

¹³⁴ Merikoski (1968) s. 33 f. EU KOM(2001)428 s. 11-12 legalitet + proportionalitet och subsidiaritet.

¹³⁵ RP 72/2002 rd s. 19 f. Koivisto (2011) s. 229 Administration skall vara effektiv för att kunna vara god.

(2003/434) andra sats nämner att lagens syfte är att främja kvalitet och gott resultat i fråga om den service förvaltningen tillhandahåller. I RP 72/2002 rd benämns servicetågaren som kund.¹³⁶ 9 § FL (2003/434) nämner krav på gott språkbruk och medborgarens rätt att använda sitt eget språk, samt i 6 kap. användarparter. Medborgaren för vilka myndigheten tillhandahåller service kan således benämnas kund. Första satsen i 1 § FL strävar efter att genomföra och främja god förvaltning samt ge rättsskydd i förvaltningsärenden. Det som verkligen är nytt är att man strävar efter att implementera ett nytt arbetssätt och en ny syn på att betjäna och informera om ett ärende åt kunden. Medborgaren eller kunden är t.ex. inte till bara för att betala skatt utan tjänstemannen är till för att ge kunden en viss service, som han betalat skatt för. Tjänstemannakulturen och styrningen av densamma leder därför lätt till en ny kultur inom förvaltningen.

EU direktiven betonar öppenhet och delaktighet. Det svarar mot tidigare rättstradition i Norden. Den tydliga ansvarsfördelningen är entydigare och möjligen starkare betonad än tidigare där det hänvisas till samma myndighet för handläggning av ett ärende. Tidigare benämningen klagan hos förman och ansvarig handläggare är till sak motsvarande. Vad som särskilt betonas är effektivitet och lika behandling av liknande fall. Praxis lär länge ha varit att likadana fall behandlas tillsammans, vilket är rationellt och kan tänkas stärka rättssäkerheten. Det kan med små medel ändå leda till att en effektivitet med tid inte kan rationellt förverkligas. Längre fram kommer vi att kunna se att just effektivitet i tiden har blivit en knapp resurs i hantering av inhemska rättsärenden. HFD begär ofta in förhandsbesked för att förhindra konflikter med EUD. Dessutom kan här vara frågan om att tillräcklig tid för lika behandling av motsvarande mål kan vara svårt att förverkliga. Är antalet mål få måste rättssäkerheten ändå tryggas för individen. Detta kan leda till att rationella åtgärder kommer i konflikt med tidsaspekten. Särskilt för individen är den enskildes rätt att få service eller beslut utan onödigt dröjsmål. Vad det kan innebära i god förvaltning att ”utan dröjsmål” behandla ett ärende och ge ett beslut kan bli en utmaning för myndigheterna. Särskilt inom beskattning kan man ändå notera att hanteringen av beskattningsärenden redan tidigare har haft en sträng och given tidtabell. Dessutom finns det olika tider för besvär som är stadgat. Vilka tidsgränser som förutsätts i rättelse av beskattning och andra besvär framgår i kapitel tre.

Det som för övrigt sedan kan ses som god förvaltning, god förvaltningssed och vad allt detta innebär genom lagens nya utformning blir en ny frågeställning. Utökar det rättssäkerhet och -trygghet utan att bara vara någon form av juridisk kosmetik? Eller är

¹³⁶ RP 72/2002 rd s. 1 RP använder kund i stället för medborgare för att markera service för medborgaren.

det bara ett led i nationell harmonisering av lagar inom Europeiska Gemenskapen? Kan det missbrukas av individen eller kan det för myndigheterna fylla ett rimligt krav? Först går vi över till att se vad den nya förvaltningslagen 6.6.2003 (2003/434) betyder och hur den är synkroniserad med den nya grundlagen och särskilt 21 § GL. Sedan kan det bli påkallat att se på vissa enskilda företeelser som stöder min undersökning i forskningen om skatter och specifikt rättelse av beskattningen. En rationell drift kan också kräva att 124 § GL beaktas och den analys av konsekvenser detta har.¹³⁷

2.3. Förvaltningslagen 6.6.2003/434 förankring i 21 § GL

Folkrättsuppfattningen i Norden har alltid betraktat beskattningen i sig självt bundet till det egna samhället. Statens förvaltning i samhället är konkret förverkligat genom tjänstemän och medborgarnas val av representanter i riksdagen, vilka stiftar de lagar de tror att folket vill ha eller behöver för vissa, ofta politiska mål.¹³⁸ Därför blir lagstiftningen ett tekniskt och demokratiskt sätt att uppfylla folkets krav. Av myndigheter och riksdagen förväntas förverkligande av detta genom lagar om grundrättigheter stiftat i grundlagsenlig ordning.¹³⁹ De valda representanter som samverkat i reglerna om mänskiorättskonventionen och EU kan räknas som leder för anpassning i de nationella lagarna.

God förvaltning omnämns i grundlagen. Ämbetens agerande regleras genom förnyelse av förvaltningslag 2003 som stiftades i syfte att garantera rättsskyddet för en medborgare vid kontakter med myndigheterna. Enligt Aer betonar grundlagen envars rätt till att få sitt ärende sakligt behandlat utan dröjsmål.¹⁴⁰ Förvaltningslagens förnyelse var nödvändig därför också med tanke på 21 § GL i den nya sammanbindningen i grundlagen år 2000 (Finlands grundlag 11.6.1999/731) med dess krav om rättssäkerhet. Rättssäkerhet skall enligt grundlagen tryggas genom lag.¹⁴¹ Vidare kan enligt finsk rättstradition och juridisk hierarki noteras enligt tysk förebild skatterätten som en undergrupp inom förvaltningsrätt, där de skilda reglerna baserar sig på rätt att anföra klagan enligt förvaltningsrättens normer. Inte att förglömma att skatterätten grundar sig på ekonomiska förhållanden som ändå måste följa juridiska metoder.¹⁴² Mera problematiskt blir det med skattetransfereringar, som innehåller element av socialrätt vilka ändå bör följa

¹³⁷ Koivisto (2011) s. 139. 124 § GL ger möjligheter att ge service för andra än myndighet.

¹³⁸ Wikström (JFT 1993) s. 623, Dworkin (2001) s. 19. Man kan dela in lagstiftning i primär och sekundär lagstiftning. De primära lagarna utgörs av lagar som gäller för alla i hela samhället, medan de lagar som reglerar lagstiftarnas lagstiftning är exempel på sekundära lagar.

¹³⁹ KB 1992:7 s. 4 (tidigare RF 61 § 1919/94), Hallberg (1999 a) s.5. Grundrättigheterna är i grundlagen tryggade allmänna rättigheter. Dessa är bestående och kan endast med grundlag ändras. Se 7:81 § GL.

¹⁴⁰ Aer (2003) s. 21, RP 72/2002 rd s. 30, Väätänen (2011) s. 35 service utan dröjsmål betonas i FL.

¹⁴¹ Aer (2003) s. 21, Puronen (2010) s. 4, 81.1 § GL. Iivonen (2011) s. 306.

¹⁴² Tipke – Lang (2010) s. 4.

någon form av lagbundenhet.¹⁴³ I:1 § FL: Syftet med denna lag är att *genomföra och främja god förvaltning* samt rättsskydd i förvaltningsärenden. Detta förutsätter att man kan ställa krav på kvalitet och gott resultat i fråga om den service förvaltningen tillhandahåller. 21 § GL kräver en rättssäkerhet, vilket innefattar ändamålsenlig behandling utan obefogat dröjsmål. En rättstrygghet är en primär grundrättighet förutan vilken varje försök eller ansträngning annars skulle vara meningslös. I den nya eller denna andra sammanställning av tidigare författningar och grundlagar, konstaterar Hallberg att man har fäst särskilt uppmärksamhet på individens rättsskydd.¹⁴⁴

Andra momentet i 21.2 § GL tar upp de delområden som är viktiga i god förvaltning. Ett krav är den opartiska objektiva domarkåren. Vidare skall det föreligga en offentlig öppenhet, där medborgaren har rätt att bli hörd, krav på motiveringar i givna beslut och besvärsmått som är de krav som skall vara uppfyllda.¹⁴⁵ Det kan prövas vid rättegångar. Aer anför en rättvis rättegång som en grundförutsättning för att skapa en trygg individuell rätt.¹⁴⁶ Förhållandet om jäv är reglerat redan i 21.1 § GL. Rättssäkerheten i den offentliga myndighetens åtgärder kommer också till synes i förvaltningslagen så att ett ärende skall bli utrett. Offentligheten kräver även att myndigheten är bunden av en laglig förordning 21.2 § GL.¹⁴⁷

1:1.1 § L om offentlighet i myndigheternas verksamhet (1999/621) stadgar om offentlighet i myndighetshandlingar om inte det särskilt i lagen begränsas. Europeiska kommissionens Grönbok den 27.1.2011 Kom (2011) 15 slutlig; tar bl.a. upp regler om offentlig upphandling.¹⁴⁸ Dessutom kan man beakta också medborgarnas fria rörlighet inom EU. Detta behandlar Urpilainen ingående i sin avhandling.¹⁴⁹ Av ovan ser vi redan två komponenter som kan bidra till effektivitet och förmånligare upphandling. Till vilken grad fri rörlighet och den gemensamma marknaden kan bidra till bättre service och privatisering reds ut enligt 124 § GL. Största bristen i nya grundlagen är att det inte finns en definition i lagen om vad god förvaltning verkligen bör vara. 21.1 § GL, avser

¹⁴³ Tipke – Lang (2010) s. 5. Jmf. 26.1. § BFL ... ”... lika grunder.” Jmf. Pahlsson (2007) s. 16.

¹⁴⁴ Hallberg (1999 b) s. 651. 21 § GL Rättsskydd:

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 samt att få ett beslut som gäller hans eller hennes rättigheter och skyldigheter behandlat vid domstol eller något annat oavhängigt rättskipningsorgan. Offentligheten vid handläggningen, rätten att bli hörd, rätten att få motiverade beslut och rätten att söka ändring samt andra garantier för en rättvis rättegång och god förvaltning skall tryggas genom lag. Här hänvisar Hallberg också till Ståhlberg.

¹⁴⁵ Hallberg (1999 b) s. 661, Puronen (2010) s. 4.

¹⁴⁶ Aer (2000) s. 177, Puronen (2010) s. 6. Rättssäkerheten tryggas i beskattningen genom 6 § FL.

¹⁴⁷ Hallberg (1999 b) s. 663, Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 209, Vääänen (2011) s. 332 f., Puronen (2010) s. 5.

¹⁴⁸ Knuts (DL 2006) s. 832.

¹⁴⁹ Urpilainen (2012) Vapaa liikkuvuus ja verosuveriniteetti.

att trygga rättvis rättegång, varvid särskilt måste beaktas att man förutsätter att ett onödigt fördröjande i ett mål bör undvikas. Dessutom skall rättegången vara oberoende och/eller också behandlad av myndighet. Detta är i överensstämmelse med europeiska människorättsavtalen. 21.2 § GL stipulerar garantier i god förvaltning. De viktigaste är en offentlighet, samt rätt att alltid bli hörd, samt få grundade beslut och rätt till att ansöka om rättelse. Allt detta har de facto realiserats i praxis redan tidigare anser Hallberg.¹⁵⁰

Hallberg konstaterar senare att god förvaltning är nytt i lagstiftningen. Snabb och saklig behandling, betoning av lagenligheten dvs. förankringen direkt i lagtext är en grundförutsättning. Förvaltningsförfarandelagen (1981/598) har varit en allmän lag¹⁵¹, men i utformningen av förvaltningslagen (2003/434) i sin nya form har riksdagens ombudsmän fått en central roll.¹⁵² Noteras kan att vid utförsäljning av tjänster har 124 § GL också särskilt betonat såväl rättssäkerhet som god förvaltning. Detta är särskilt intressant som ämbetsmannarätt i detta fall går utöver den egentliga förvaltningen. Speciellt kan det beröra rätt till att anföra ändringar.¹⁵³ Detta leder till ett bredare rättsbegrepp för offentlig förvaltning än Merikoski i tiden anförde. I linje med EU:s vitbok 2001 [KOM(2001)428] skall den inre marknaden utvecklas enligt medlemsstaternas deltagande och delaktivitet genom öppenhet, delaktighet tydlig ansvarfördelning, effektivitet och konsekvens tillämpa detta enligt principerna om proportionalitet och subsidiaritet.¹⁵⁴ Ytterligare kan en produkt eller tjänst genom fri konkurrens få ett lägre pris än vad en sluten ekonomi har haft. Lagenligheten vid externt uppköp, fri konkurrens och tryggnad av medborgarens rättsskydd förefaller att kunna vara i alla EU medborgares intresse. Vid lägre pris kan offentliga medel allokteras på ett mer ändamålsenligt sätt och beskattningen hållas på en rimlig nivå. Tankegången kan belysas med ett citat om EU:s fem principer med komplement:

”principerna om **proportionalitet och subsidiaritet**. I alla skeden – från de politiska beslutens utformning till deras tillämpning – måste man välja på vilken nivå åtgärder skall vidtas (från EU till lokal nivå). De verktyg som används måste stå i proportion till det mål som eftersträvas. Det innebär att man, innan man tar ett initiativ, alltid måste kontrollera (a) om det offentliga verkligen behöver ingripa, (b) om EU-nivån är den mest lämpliga och (c) om de åtgärder som väljs står i proportion till målen.”¹⁵⁵

¹⁵⁰ Hallberg (1999 a) s. 55

¹⁵¹ Hallberg (1999 b) s. 665.

¹⁵² Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 20f.

¹⁵³ Tuori (2000) s. 729.

¹⁵⁴ EU:s vitbok 2001 [KOM(2001)428] s. 11-12.

¹⁵⁵ eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0428:FIN:SV:PDF s. 11. 20.3.10

2.4. Delegeringen av förvaltningen enligt 124 § GL

2.4.1. Köp av tjänster eller dotterbolag

En myndighet är en myndighet. Som aktör i offentlig förvaltning har myndigheten inte godtyckliga möjligheter att ge upp och dela ut sina uppgifter enligt 124 § GL. Denna paragraf har också en tydlig förankring i rättssäkerheten i en rättsstat.¹⁵⁶ Först bör man slå fast vilka uppgifter en myndighet inom offentlig förvaltning har. Sedan kan man se efter vilka de funktioner är som kan ges ut och vilka regler som då gäller. Kort kan man definiera en myndighet, som den som har ett offentligt uppdrag och antingen med skattemedel eller med avgifter skall svara för tjänster som enligt lag reglerar deras verksamhet. Detta omfattar också den verksamhet som utförs av statliga affärsverk.¹⁵⁷

Tjänster kan utlokaliseras. De tjänster som närmast berörs av utlokalisering är kontroll-, säkerhets- och registeruppdrag samt produktion av offentliga tjänster. Dock garanteras en viss kvalitetsnivå och rättsskyddet av särskild lagstiftning.¹⁵⁸ Väätänen betonar 124 § GL lagbundenheten.¹⁵⁹ Inom den offentliga förvaltningen gäller också i tider för kostnadsbesparing och stordriftförmåner strävan till inbesparingar genom att utlokalisera tjänster. Här återkommer tanken som enligt marknadskraftslagar tänka sig nå billigare, effektivare och snabbare tjänster då dessa konkurrensutsätts, samt bättre service åt kunden. Detta inom ramen för förvaltningsuppdraget och den goda förvaltningen.

Enligt betänkandet innebär uppgifter som anförtrots utomstående att dessa måste ske endast genom en särskild omnämning i lag eller med stöd av lag. Det skall vidare kunna anses vara ändamålsenligt utan att äventyra de grundläggande fri- och rättigheterna.¹⁶⁰ Under inga omständigheter är det möjligt att utsätta ett uppdrag som innebär ett betydande maktutövande ens delvis på entreprenad. Syftet med denna stadga är att i tider mot allt starkare marknadsorientering trygga medborgarens fri- och rättigheter samt garantera medborgarens rätt till god förvaltning.¹⁶¹ Problem med uppdraget kan belysas med t.ex. posten som har som sitt specifika uppdrag att ”ombesörja brev och paket över hela riket till ett identiskt pris”. Bolaget är helägt av staten.¹⁶² Det ger rätt för andra aktörer att leverera enligt marknadspremisser brev och paket till ett pris de anser möjligt.

¹⁵⁶ Aer (2000) s. 63. Knuts (DL 2006) s. 832. Grönboken behandla behörighet. Europeiska kommissionens Grönbok den 27.1.2011 Kom (2011) 15 slutlig; tar bl.a. upp regler om offentlig upphandling.

¹⁵⁷ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 110 f.

¹⁵⁸ Mäenpää (2007 b) s. 110 f. Privata bilbesiktningsskontor är ett exempel på fri konkurrens. Åldringsvård får gärna skötas av privata stiftelser eller församlingar under länsstyrelsens överinsyn.

¹⁵⁹ Väätänen (2011) s. 209, s.243, Tuori (Oikeus 2011) s.394 Skiljer mellan förvaltning och administration.

¹⁶⁰ RP 72/2002 rd s. 131.

¹⁶¹ Nybergh (2005) s. 46.

¹⁶² Nybergh (2005) s. 62.

Som ett affärsverk har posten såväl rätt som möjlighet att driva verksamhet också utomlands, vilket den verkligen gjort.¹⁶³ Som fri tjänsteleverantör har posten bedrivit vinstbringande verksamhet och tillsvidare varit en god dividendbetalare till staten.¹⁶⁴

Utän betydande driftförmåner kan en offentlighetsrättslig institution inte heller konkurransutsätta sina funktioner. Som i fallet posten kan flera kommuner tillsammans bilda ett bolag och den vägen nå inbesparingar.¹⁶⁵ Fördelen med detta kan vara att slippa personal som inte skulle behöva godta en olaglig uppsägning, kunna bjuda nya tjänster och som kortfristig morot till och med ha en mera konkurrenskraftig avlöning, samt i bästa fall få en avkastning i form av dividend. Uppstår det inte betydande inbesparing och finns det ingen lag som gör det möjligt att köpa tjänster kan utlokalisering av myndighetens uppdrag i lagens anda tydligen inte förverkligas.

2.4.2. Överföring av förvaltningsuppgift

Grundlagen kap. 11 reglerar förvaltning och självstyre. Stat, kommun eller landskapet Åland har möjlighet att överföra förvaltningsuppgifter på utomstående under förutsättning att det bestäms i lag. (119 § GL för staten 121 § och 122 § GL för den kommunala självstyrelsen och landskapet Åland.) I enlighet med grundlagen, som den del av offentlig förvaltning som utgörs av kyrkan, kan egentligen inte ens till en del kyrkan ge ut förvaltningsfunktioner till utomstående. Språklagen tryggar två lika nationalspråk, men tyska kan förmedlas av Tyska ev. luth. församlingen i Finland inom församlingarna. Denna utgör dessutom en offentlig rättslig institution med rätt att hålla prästtjänster vakanta och ta in en köpt tjänst av en tysk tjänsteman, som verkar som präst enligt 25:12.3 § KL (1993/1054:1473/2001) och 23:5 § KO (1993/1055:1558/2001). Dessa kan däremot varken verka med myndighetsrätt, det vill säga utföra kyrkliga vigslar, eller betala skatt i Finland för lönen utbetald från Tyskland. OECD-modellstadgarnas engelskspråkiga förlaga tar inte upp församlingar, vilket eliminerar deras skatt till Tyskland.¹⁶⁶ Under beredning av kyrkomötet är utlokalisering av ekonomin från församlingarna.

Den offentliga myndigheten, staten, kommunen och landskapet Åland, kan till en del överföra sina funktioner till utomstående entreprenör då det kan ske utan att även-

¹⁶³ posti.fi Av omsättningen kom 17 % utanför Finland.

posti.fi 20.8.2006 KONCERN	2001	2002	2003	2004	2005
Omsättning, milj. euro	1 046	1 112	1 146	1 235	1 348
Affärsvinst, milj. euro	32	56	74	95	135
Investeringar, milj. euro	1 61	98	72	78	131

¹⁶⁵ Nybergh (2005) s. 48 f.

¹⁶⁶ Erä-Esko (2009) s. 111 f.

tyra de grundläggande fri- och rättigheterna.¹⁶⁷ Frågan om KL eller KO ger sådana möjligheter då ”annan” lag krävs inom den offentliga förvaltningen, kan man se att 6:11 § KL där det finns bestämmelser för präst eller lektor. I 6:6 § KO nämns präster och lektorer igen men också kantorer.¹⁶⁸ 4 kap. KO tar upp behovet av diakoni, vilket är en överenskommelse mellan stat och kyrka som ger rätt till en andel av samfundsskatten. Ändamålsenlig förvaltning ingår i 15 kap. KO budgetbeslut där ekonomistadgar om den ekonomiska förvaltningen stadgas och kontrollkrav ingår. Kyrkoböcker och arkiv skall enligt 16 kap. KO vara ordnat och också begravningsväsendet enligt 17 kap. KO.

I och med att i regeringens proposition 1/1998 till riksdagen inte ingår kyrkan i kap. 11 GL stadgar däremot kap. 6 GL med hänvisning om lagstiftning som i 76 § GL stadgar för kyrkan och dess organisation med hänvisning till kyrkolagen. 1:2 § KL stadgar om kyrkans uppgift. För funktioner med teologisk prägel har KL och KO präster men för övriga stabsfunktioner skall de vara ändamålsenligt arrangerade. Det leder till att det inte behöver vara konformt med 124 § GL vilket kan vara en rättsbrist för anställda utanför de teologiska funktionerna. En diakonal uppgift kan dock ha monetär betydelse då diskretion är påkallad, vilket kunde leda till att bokföring bör hållas inom de kyrkliga funktionerna. En stor frihet för kyrkan att själv bestämma tycks ändå finnas.

I frånvaro av prejudikat kan å andra sidan också den uttryckliga frånvaron av kyrkan i 124 § GL förutsätta att den inte kan anses kunna tillämplig. Det kan innebära att köpta eller delegerade tjänster trots att de inte direkt finns i KL och KO implicit innebär svårigheter för församlingar att ha rätt till utlokalisering av tjänster i den mening som det tas upp av lagen om god offentlig förvaltning. I staten och kommunen samt i landskapet Åland förutsätts uttryckligen att det finns en lag som gör det möjligt att köpa tjänster. Det kan också ses som en begränsning inom kyrkan, så att det är svårt att köpa upp funktioner som kyrkan måste ha för sina uppgifter och för att svara mot god förvaltning. Detta kan leda till onödigt höga omkostnader för fastigheter och förvaltning. Lagenligt kan kyrkomötet ge förslag till lagliga beslut som sedan kan godkännas av presidenten i en förordning för lagändring.

Grundlagsenliga fri- och rättigheter förutsätter vid överföring av uppgifter att dessa tjänster följer de krav en medborgare kan ställa mot myndigheten. Här skall ingå lika

¹⁶⁷ 124 § GL Överföring av förvaltningsuppgifter på andra än myndigheter:

Offentliga förvaltningsuppgifter kan anförtros andra än myndigheter endast genom lag eller med stöd av lag, om det behövs för en ändamålsenlig skötsel av uppgifterna och det inte äventyrar de grundläggande fri- och rättigheterna, rättssäkerheten eller andra krav på god förvaltning. Uppgifter som innebär betydande utövning av offentlig makt får dock ges endast myndigheter.

¹⁶⁸ Detta gäller också ungdomsledare med samarbetsvärdigheter med kvinnliga präster HFD 2011:56.

fullt god förvaltning, effektivitet, mm. Vid köp av tjänster måste man kunna kräva samma rättssäkerhet och medborgarens känsla av trygghet som om myndighet skulle ha utfört uppgiften. Betydande offentlig förvaltning hos myndighet vore ändå förbehållet myndighet. I regeringspropositionen 1/1998 till riksdagen står det långt om flexibilitet, god förvaltning och rättsskydd. Kvalitetskontroll på en funktion som ersätter myndighets agerande är ändå centralt.

2.4.3. Tjänstens kvalitetskrav genom myndighets kontroll

Ett krav på inköpta tjänster är att den service som medborgarna får är förmånligare och att rättssäkerheten inte försämras. Med andra ord att skattemedel används på ett effektivt och rationellt sätt. I linje med detta är den rättsliga kontrollen av betydelse. Kontrollkravet skall vara lika högt ställt som om myndigheten själv skulle producera tjänsten. Vid ett privat och offentligt samäganderättsligt förhållande måste man också beakta att kontrollkriteriet skiljer sig i frågan om myndighets kontroll och privat verksamhet. En enskilds privata intressents affärshemlighet kan i vissa fall skapa problem. Dessutom kan myndighetens behov delvis stå i konflikt med det privata intresse, där t.ex. vinstmaximering kan vara ett mål.¹⁶⁹ Som exempel anförs offentlig upphandling i staden Halle där kommunen äger 75,1 % och där ett privat aktiebolag äger 24,9 %. C-26/03 *Stadt Halle v RPL Lochau* ;

1)

Artikel 1.1 i rådets direktiv 89/665/EEG av den 21 december 1989 om samordning av lagar och andra författningar för prövning av offentlig upphandling av varor och bygg- och anläggningsarbeten, i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/50/EEG av den 18 juni 1992 om samordning av förfarandena vid offentlig upphandling av tjänster, vilket i sin tur ändrats genom Europaparlamentets och rådets direktiv 97/52/EG av den 13 oktober 1997, skall tolkas så, att medlemsstaternas skyldighet att säkerställa möjligheter till effektiv och skyndsamt rättslig prövning av den upphandlande myndighetens beslut även omfattar beslut som fattats utanför ett formellt upphandlingsförfarande och före en formell anbudsfordran, särskilt ett beslut som syftar till att klargöra huruvida ett visst kontrakt skall hänföras till det materiella tillämpningsområdet för direktiv 92/50 i dess ändrade lydelse eller till den personkrets som direktivet är tillämpligt på. Denna möjlighet att ansöka om högre rättsinstans prövning tillkommer var och en som har eller har haft intresse av att tilldelas ett visst offentligt kontrakt och som har skadats eller riskerat att skadas av en påstådd överträdelse, från den tidpunkt då den upphandlande myndigheten har uttryckt sin vilja på ett sätt som kan ha rättslig verkan. Medlemsstaterna har följaktligen inte rätt att låta möjligheten att ansöka om högre rättsinstans prövning bero på om det aktuella upphandlingsförfarandet formellt har nått ett bestämt stadium.

2)

När en upphandlande myndighet avser att ingå ett avtal med ekonomiska villkor avseende tjänster som omfattas av det materiella tillämpningsområdet för direktiv 92/50, i dess lydelse enligt direktiv 97/52, med ett bolag som i förhållande till myndigheten är en fristående juridisk person och ägs av denna tillsammans med ett eller flera privata företag, skall de förfaranden för offentlig upphandling som föreskrivs i detta direktiv alltid tillämpas.

¹⁶⁹ Graver (2005) s. 130. Jmf. Mäkinen (2005 a) s. 198 HFD 2004:102.

Regler för offentlig upphandling och den kontroll som finns hos myndigheter skall alltid tillämpas enligt detta beslut. En privat delägare ansågs inte utgöra ett hinder för kontroll. Å andra sidan återger Steinicke avgörande för *Parking Brixen*: ”Redan den omständigheten att det finns en privat delägare, om än i minoritetsställning och utan vetorätt, hindrar nämligen den upphandlande myndigheten från att utöva en kontroll *som motsvarar den som den utövar över sin egen verksamhet*. Förekomsten av en privat delägare förutsätter nämligen alltid att det offentlighetsorganet tager ett minimum av hänsyn till dennes ekonomiska intressen. Endast under den förutsättningen kommer nämligen ett privatföretag att ställa sitt know-how och sin ekonomiska styrka till förfogande...” Här anförs skillnaden mellan halvoffentliga företag från förvaltningsenheter.¹⁷⁰ Eija Mäkinen anför att man måste skilja mellan formella och ändamålsenliga arrangemang i offentlig upphandling.¹⁷¹

Man kan beakta att det finns två former av kontroll, dels tillsyn eller övervakning dels formell. En formell kontroll kan inte svara mot intern kontroll.¹⁷² En myndighetskontroll grundar sig på lag och kan medföra att den därför för en entreprenör och privat delägare förefaller strängare eller annan till sin art än de ser som nödvändig. Det att intresse för bolaget dessutom kan vara olika medför också skilda former av kontroll och kontrollbehov. Relevanta faktorer skall lägga grunden för målet. Domen i staden Halle har inte gett vägledning till vilken sort av värdering som skall ske medan i fallet *Parking Brixen C-458/03* såväl kvalitets som kvantitets kontroll bör finnas.¹⁷³ Ett samarbete med privata bolag kan alltså vara möjligt bara god kontroll garanterar att myndighetens kvalitetskrav inte blir lidande. Grönboken tar upp som strategi för Europa 2020, samt och hållbar tillväxt för alla med konkurrenskraftig social marknad sammankopplad med ömsesidigt förstärkt prioritering i ekonomi – kunskap och innovation – koldioxidsnål resurseffekt – hög sysselsättning och socialt territoriell sammanhållning.¹⁷⁴

¹⁷⁰ Steinicke (2005) s. 153 f: samt Mål C-458/03 13 oktober 2005 *Stadtwerke Brixen AG Parking Brixen*.

¹⁷¹ Mäkinen (2005 a) s. 198 ff.

¹⁷² Steinicke (2005) s. 158.

¹⁷³ Steinicke (2005) s. 179. Se förslaget till avgörande punkt

83. En bedömning av detta kräver som jag redan inledningsvis har anfört en samlad bedömning av alla omständigheter i det enskilda fallet. För att en transaktion skall vara en intern transaktion måste det företag som den offentliga myndigheten ingår avtal med såväl *kvantitativt* som *kvalitativt* utöva huvuddelen av sin verksamhet för den eller de upphandlande myndigheter som innehar det. (66) Ett första kriterium i detta hänseende kan vara vilken andel i företagets omsättning som hänförs till de uppdrag som tilldelats det av den upphandlande myndigheten. Om ett företag som till exempel *Stadtwerke Brixen AG* har flera verksamhetsområden måste man vidare undersöka på hur många av dessa verksamhetsområden företaget utövar huvuddelen av sin verksamhet för den upphandlande myndighet som innehar det och vilken betydelse respektive verksamhetsområde har för företaget. (67)

¹⁷⁴ Europeiska kommissionen (2011) s. 4.

2.5. Vem är skyldig att följa god förvaltning?

Förvaltningslagen tar i sin 2 § upp vilka de myndigheter är som måste följa lagen.¹⁷⁵ Exempelvis innan den sociala välfärden utvecklades på 1960-talet i Finland, var de sociala utgifterna 26 % av BNP. Mäenpää anför vidare att trettio år senare, år 1990 andelen sociala utgifter av BNP var uppe i 60 %, för att åter ha sjunkit till något under 50 %, vilket svarar mot den normala nivån inom EU.¹⁷⁶ Det visar tydligt vikten av god och rationell förvaltning inom den offentliga förvaltningen som finansieras av skattemedel.

Vilken myndighet lagen i första hand avser kommer fram i lagtexten. Det är staten och kommunen, när de handhar uppgifter inom sitt respektive förvaltningsområde. I 5.3 § KL ger kyrkolagen rätt att bestämma reglerna för församlingarnas ageranden.¹⁷⁷ En del av nedgången av andelen tjänster i tal med BNP är de självständiga offentliga juridiska personer som också berörs av lagen.

Fyra olika kategorier kan särskiljas:

1. offentliga anstalter
2. offentliga föreningar
3. bolag för offentliga tjänster
4. en person som företräder myndighet.

Anstalter som här avses omnämns också i ISL: Folkpensionsanstalten, Finlands Bank varvid denna rätt självständigt enligt 91.1 § GL som reglerar dess självständiga verksamhet. FPA däremot har en politiskt tillsatt styrelse som väljs av riksdagen. Föreningar som handhar offentliga uppdrag kan bl.a. vara studentkårer, vilt- och jaktvårdsföreningar, advokatförbundet och penningautomatföreningen. Tipsbolaget Oy Veikkaus Ab som finns i 21 § 2) punkten ISL bör också räknas hit, vilket skulle innebära att namnet med det snaraste borde ändras tillbaka till Veikkaus i finsk text och Tips i svensk. Också föreningar kan höra till denna kategori som säljer tjänster till kommunen som Folkhälsan r.f.¹⁷⁸ Skatteförvaltningen strävar efter att även på helt finska orter ha personal som åtminstone behjälpligt kan svenska för svenskspråkiga finländare.¹⁷⁹

¹⁷⁵ GL 2 § Tillämpningsområde:

I denna lag föreskrivs om grunderna för god förvaltning och om förfarandet i förvaltningsärenden. Denna lag tillämpas hos statliga myndigheter, kommunala myndigheter och självständiga offentligrättsliga inrättningar samt hos riksdagens ämbetsverk och republikens presidents kansli (*myndighet*). Denna lag tillämpas vid statens affärsverk, offentligrättsliga föreningar samt på enskilda då de sköter offentliga förvaltningsuppgifter.

¹⁷⁶ Mäenpää (2003 b) s. 3.

¹⁷⁷ Kaplan måste kunna samarbeta med kvinnlig präst. HFD 2009:95.

¹⁷⁸ Mäenpää (2003 b) s. 89. Man bör här inom offentlig förvaltning också iaktta språklagen.

¹⁷⁹ Skatteförvaltningens publikation 284R.11 s. 345 f.

Vissa bolag som grundats för att sköta offentligt rättsliga uppdrag som bilbesiktning, exportgarantianstalter (ex. Finnvera Oyj Abp),¹⁸⁰ Jubileumsfonden för Finlands självständighet och Rundradion (vars namn också borde ändras och inte förkortas på svenska mera med YLE); det bör även gälla SJ¹⁸¹ som bolagsbildning och ej VR oberoende av fri konkurrens och även om andra staters järnvägar kan vinna en offertrunda med rätt att trafikera i Finland.

Som notarie, allmänt köpvittne eller godman är en enskild individ ansvarig för en handling som sker som den offentliga förvaltningens ombud, varvid han/hon även bör iaktta god förvaltning. Polisfullmakt kan genom lag eller fullmakt vara överförd till annat bevakningsombud. Genom lagstiftning kan man ge i uppdrag åt enskilda personer befogenhet att granska.¹⁸² Institution med myndighets behörighet bör kunna påvisa ett avtal som bekräftar dess befogenheter 3.1 § FL. Detta sker genom att ett förvaltningsavtal ingås och ur vars text det framgår att grunderna för god förvaltning iakttas. Dessutom skall avtalsparten ha rätt att påverka avtalet och trygga dess innehåll redan vid beredningen 3.2 § FL.¹⁸³ Noteras kan att förvaltningslagens inte helt precisa huvudgrupper finns specifikt uppräknade och stadgade i skattelagen. Det gäller vilka institutioner som helt eller delvis är skattefria och är uppräknade i 3 kapitlet av ISL. Man kan ändå se att i ISL även finns omnämnt uttryckligen även de formkrav som skall föreligga. "Aktiebolag som en kommun har bildat för att förvärva, äga och hyra ut bostäder inom kommunen och som uppfyller villkoren i 2 mom." Detta visar också här på att fastän skattelagen är något mer uttömmande, lämnar den öppet för konstruktioner av sammanslutningar eller bolag som fyller ett placeringsbehov för att binda sociala avgifter utan att kvantifiera vad det totalt sett skall vara. Alltså finns även i viss mån tolkningsmöjligheter.

2.6. Utövare av myndighet

Kompetens och urvalskriterier samt de lagar som reglerar detta bör vara grunden för en god tjänstemannastab som sköter om de skattefinansierade tjänsterna och funktionerna. Tjänstemannen är den myndighetsperson som är den som först bjuder ut tjänster och för vilken gäller statstjänstemannalag (StatsTjL) 19.8.1994/750. Staten är arbetsgivaren och tjänstemannen den som utför arbetet. Den 2 § förklarar syftet med lagen "är att säkerställa att statens uppgifter sköts på ett resultatgivande och ändamålsenligt sätt", samt så

¹⁸⁰ Mäenpää (2003 b) s. 89 f.

¹⁸¹ Statens Järnvägar i Finland; Statsjärnvägarna i Sverige.

¹⁸² Mäenpää (2003 b) s. 90.

¹⁸³ Väätänen (2011) s. 209 Flexibilitet måste från fall till fall iakttas i 3.2. § FL.

att kraven på rättssäkerhet uppfylls och att säkerställa tjänstemannens rättigheter i förhållande till arbetsgivaren. Statstjänstemannens ställning är starkare än arbetstagare i arbetsavtalsförhållande, men oberoende av detta betonas effektivitet och resultatinriktad förvaltningsverksamhet.¹⁸⁴ Kulla anser det viktigt för god förvaltning att rekryteringen av tjänstemän då personalens kvalitet och tillika möjligheter att verka med kompetens bör tryggas inom förvaltningen. Tillämpningen av rättvis tjänstemannaställning och avancemangssystemet ger en grund för detta.¹⁸⁵ En objektiv ställning måste iaktas vid tillsättande av domartjänster som bör hållas obundna och neutrala inom förvaltningen. Rättsväsendets ämbetsmän sker därför så att säga genom intern utnämning, för att eliminera politiskt beroende och för att bevara domarväsendets självständighet.¹⁸⁶ I 3.1 § StatsTjL (604/2007) tas undantag upp som inte berörs av statstjänstemannalagen. Nämnas kan att tjänstemannalagen inte tillämpas på riksdagens justitieombudsman och biträdande justitieombudsmän, inte heller på tjänstemännen vid riksdagens, republikens presidents, statsrevisorernas och riksdagens justitieombudsmans kansli eller statens revisionsverk eller på Finlands Banks och folkpensionsanstaltens tjänstemän och funktionärer, om inte något annat bestäms genom lag. Lagen är förbunden med att det finns ett statligt anställningsförhållande. De nämnda rättsinrättningar eller med dem motsvarande institutionernas ställning anses stärkta genom detta undantag. Dessa anställdas tjänsteförhållanden regleras enligt för respektive tjänst för arbetsgivaren särskilt reglerade och avgivna lagar. I fall att det saknas kan ett utnämningssbrev gälla. De kommunalt och kyrkligt anställda tjänstemännens ställning regleras av respektive områdes lagar.¹⁸⁷ Dessa tjänstemän svarar för service och dokumentation. Enligt 12.2 § GL utför dessa tjänstemän en offentlig handling, varför ingen särskild lag behöver avgränsa detta.¹⁸⁸

Medborgare av medlemsstat skall enligt artikeln 48 i Romfördraget ha rätt och möjligheter till fri rörlighet. En restriktiv bedömning av Romfördraget har lett till att den fria rörligheten av arbetskraft inte ställts utanför arbetstagarens fria rörlighet. Däremot måste behörighetsvillkor i Finland beakta språkkrav och examens- eller lärdomsprov. Fastän sin sekundära ställning kan dessa inte åsidosättas. Dessa faktorer kan vid en objektiv kvalifikations inbördes jämförelse vara av betydelse.¹⁸⁹ Nepotism kan inte tolere-

¹⁸⁴ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 22.

¹⁸⁵ Kulla (1991) s. 25.

¹⁸⁶ Kulla (1991) s. 60 f. Polisens trovärdighet hindrar honom från att på fritiden tillåtas arbete som säkerhetsvakt på fartyg HFD 2001:2122, eller ha som bisyssla försäkringsagent HFD 2007:2824 eller trafikövervakning HFD2008:569.

¹⁸⁷ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 40 f.

¹⁸⁸ Aer (2000) s. 83.

¹⁸⁹ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 70 f.

ras vid val av utövare i god förvaltning. Ett tjänsteförhållande har uppstått genom en myndighets ensidiga förvaltnings beslut i och med den utnämndas samtycke.¹⁹⁰ Diskriminering som står i strid med jämlikhet är förbjudet.¹⁹¹ Utnämning efter tjänsteförslag är av betydelse då kraven på objektivitet och behovet av specialkunskap hos den myndighet som uppgör tjänsteförslaget betonas. Detta tillämpas närmast på tillsättandet av domare eller tjänsteman där särskild kompetens krävs. Vissa befattningar kan också tilläggas genom kallelseförfarande när man vill besätta tjänsten med en viss person eller för viss tid.¹⁹² I BFL ingår ingen paragraf om jäv. Avancemangsmöjligheter och fortbildning av tjänstemän är viktig så att kvalitet och kontinuitet inom förvaltningen skall vara tryggad. Utanämning och allmänna behörighetsvillkor ingår i 3:6-8 § StatsTjL (1994/750) är flera gånger uppdaterad. Tillämpningen av rättvisa som berör tjänstemannaställningen och avancemang i ett system skall ge en grund för den offentliga förvaltningens kompetens.¹⁹³ Ändå har medborgaren rätt att förvänta sig att alltid ifrågasätta dem som verkar och agerar i egenskap av juridisk auktoritet eller myndighetsperson. Målet för en rättshandling kan alltid vara fråga om en ordning av kompetens.¹⁹⁴ För beskattningen är det ändamålsenligt att ha för dess särskilda nivåer kompetenskrav genom beslut eller stadgar.

Allmänna förvaltningsstadgar tillämpas om man vill använda prövotid i ett nytt tjänsteförhållande, då syftet är att utreda om de sökande förmår fullfölja de plikter som tjänsten ålägger dem och utföra uppgifterna på ett behörigt sätt. Besvärshöjning över utnämnd tjänsteman finns.¹⁹⁵ Förvaltningsklagan kan vid felaktigt utnämmande tillämpas och riktas till ett överordnande organ. Vid misstanke om diskriminering kan man ansöka om utredning av förfarandet vid utnämningen. Utredningen skall utan dröjsmål ges där grunderna som arbetsgivaren haft följts styrker besättande av tjänsten.¹⁹⁶ Ett beslut där myndigheten väsentligt överskridit sina befogenheter kan förklaras ogiltigt.¹⁹⁷ Transparens kräver alltid vid val eller utnämning av tjänsteman att åtgärden är välgrundad.

¹⁹⁰ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 26. God förvaltning kräver att jäv inte föreligger vid val av tjänsteutövare. Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 36.

¹⁹¹ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 85. Jämför med de mänskliga rättigheterna där även ingår antidiskriminering förorsakat av ras, hudfärg, kön, språk, religion, politisk eller annan åskådning, nationell eller social härkomst, egendom, börd eller ställning i övrigt.

¹⁹² Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 91 ff.

¹⁹³ Kulla (1991) s. 25.

¹⁹⁴ Aer (2000) s. 47.

¹⁹⁵ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 99-108.

¹⁹⁶ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 114 f.

¹⁹⁷ Kulla (1991) s. 361 Jmf. HFD 2004:46 Polisinrättning kunde avslå polis begäran om rätt att vara ordningsvakt.

En kund skall ha rätt att få ett opartiskt bemötande.¹⁹⁸ Myndighet skall med omsorg fylla sina uppgifter. Kvalitetskrav och god förvaltningssed skall tillämpas. Ett raskt utförande, effektivitet och ekonomisk hänsyn är indikatorer på ett gott tjänsteutövande där motiverade ärenden sköts utan dröjsmål. En serviceprincip förutsätter också att myndigheter hjälper varandra så att rätt myndighet får rätt dokument och varje myndighet såväl kan som bör ge råd vid behov. I allt tjänsteutövande skall lagens tillämpning noggrant följas. Noteras kan att det finns förbud att tillämpa förordningar som står i strid mot lag.¹⁹⁹ Intern kontroll och revision på motsvarande sätt som inom vilken ekonomisk verksamhet som helst regleras särskilt i 90 § GL om Statens revisionsverk för staten.

2.7. Sättet för service

Valet av en god tjänsteman, utan jäv som är kompetent och lämplig förutsätts också kunna ge service effektivt, raskt och omsorgsfullt. Detta kan myndigheten övervaka genom att utfärda bestämmelser för arbetets utförande åt tjänstemannen. Avsikten med bestämmelserna är att arbetsuppgifterna utförs enligt arbetsledningens uppdrag. En statstjänsteman förpliktas endast till tjänsteutövande, inte privatlivet.²⁰⁰ Man skall ändå observera att bisysslor kan ifrågasätta en tjänstemans opartiskhet. Så kan det vara motiverat, att avhålla sysselsättningar i privatlivet, som kan ifrågasätta objektivitet. En oavlönad bisyssla, kan inte avses vara medlemskap i en förenings verksamhet eller i ett samfund. Som kommittémedlem som ingår i tjänsteuppgifterna är inte heller sådan bisyssla, fastän det kan vara avlönad. (Kap. 4 1994/750).²⁰¹

En tjänsteman förutsätts vara lojal mot sin arbetsgivare. Här kan man tala om tolkningsprincipen och tjänstemannamoral. Egna målsättningar eller t.ex. en politisk gruppering får inte leda till ensidig prövning. Tjänstemannen måste i sitt agerande kunna uppvisa trovärdighet och inge förtroende. Även förmåner som äventyrar förtroende måste man avhålla sig ifrån. Myndigheten skall vara oberoende, objektiv och opartisk.²⁰² Det är skäl att lägga avseende vid tystnadsplikt om ett ärende har en sådan karaktär att brott mot den kan ifrågasätta trovärdigheten.²⁰³

Informationsskyldighet och -rättigheter bör iaktas i den statliga förvaltningen. Råd-givningsskyldighet riktar sig närmast till procedurfrågor om hur ett ärende hanteras. Det

¹⁹⁸ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 129.

¹⁹⁹ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 138 ff.

²⁰⁰ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 144. Jmf 3 § (2000/381) oförvitligt leverne för förläning av titlar.

²⁰¹ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 160.

²⁰² Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 152-155.

²⁰³ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 164.

betyder att innehållet inte är en skyldighet att ta ställning till.²⁰⁴ Detta kunde vara särskilt intressant annars för en kund och till och med viktigt med avseende på knepiga skatteärenden. Tjänstemannen är inte en avlönad konsult för en enskild kund. Om tjänsteinnehavare försummat sina åligganden eller ett grovt tjänstefel förorsakat skada, kan han/hon vara skadeståndsansvarig.²⁰⁵

Den objektiva, icke jäviga och kunniga tjänstemannen skall vara garantin för att god service ges. God service leder till att god förvaltningssed tillämpas. Besvär mot beslut och rätt, att få råd om rättelse av tjänstemannen, hör till det som förbättrar förvaltningens trovärdighet och höjer på förvaltningens anseende. Om än här redogjorts för stats-tjänstemannen, gäller för den kommunala tjänstemannen som ger motsvarande service inom staden.²⁰⁶ Inom kyrkan följer kyrkan sina lagar. Om det här anförts regler för hur tjänstemän skall verka bör även kunden kunna förete tillräcklig ”vördnad” och inte obstuera eller kräva oskäligen särbehandling. En god tjänstemannakår bör vara största garantin för att eliminera missnöjda kunder på det, att god förvaltningssed implementeras i förvaltningen.

2.8. Förvaltningen och EU

Empiriska undersökningar i Danmark om effektivitet och nationell synergi kontra centralisering kan visa på nyttan av lägre nationella aspirationskrav. Danmark är det nordiska land som längst varit medlem i EU och därför med den längsta administrativa erfarenheten i komparativ lagstiftning. Enligt dessa undersökningar har trettio års erfarenhet snarast lett till en vitalisering inom den offentliga förvaltningen. En orsak till detta är att en del av integreringen lett till såväl offentlig som privat ökad aktivitet. Integrationseffektivitet uppstår genom blockbildningen, EU, FN och WTO (World Trade Organisation), nordiska ministerrådet osv. varvid dessa enskilt leder till en större enhet inom internationaliseringen, som bygger på ömsesidiga avtal eller konventioner. Integrationen inom EU är en skild internationalisering. Den nationella staten kan genom samgång inom EU stärka sin nationella identitet genom de avtal staterna inom unionen sinsemellan gör upp. Det danska koordinationssystemet har medfört att ett land underlägger den internationella parlamentariska kontrollen eller styrningen. Genom en implementering av den inre marknaden i EU kan man säga att det leder till en expansion där flera politiska, nationella och internationella beslut för såväl institutioner som sam-

²⁰⁴ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 166.

²⁰⁵ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 241.

²⁰⁶ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 340.

fund måste anpassa och ta hänsyn till. Tre demokratiska krav kan ställas på europeisk marknadsutveckling. Den nationella rätten bör dynamiskt samverka med EU politiken. Den bör grunda sig på en auktoritativ grundlag. Beskattningen skall inkludera även utländsk förvaltning.²⁰⁷ Regelrättsområde kan avses att gälla för såväl formellt som informellt aktiviteter där myndigheterna, staten avgör och ger regler inom ett geografiskt avgränsat områdes ramar.²⁰⁸ Här gäller det att ha det nationella koordinationsystemet organiserat. Detta skall ge normer och redskap för styrningen. Faktaprövningen i mål görs nationellt.²⁰⁹

Regering, riksdag, förvaltning och de privata intressena berörs av ovannämnda, som inom ramen för nationens intresse koordinerar lagar och förvaltning. I överensstämmelse med detta syns samordnade av Danmarks nationella lagar stå i harmoni med EU-koordineringssystem. Särskilt betydelsefullt är det efter det Lissabonfördraget trätt i kraft.²¹⁰ En minskning av den nationella lagstiftningen kan befrämja den ekonomiska och administrativa utveckling. Vidare bör nationell lagstiftning stå i relation till EU-kommissionens så att den nationella administrativa förvaltningen bevarar befogenheter för sin egen lagstiftning. Idealet för koordineringen av lagarna är i det nationella intresset en tillräcklig administrativ samordning. Detta innefattar en pluralistisk samordning. Det vill säga en byråkratisk och en politisk samordning.²¹¹ I och med att förvaltningen är dels politisk dels administrativ kan detta vara en viktig komponent i rätten till förvaltning och den nationella friheten. En transnationell förvaltning tar hänsyn till såväl nationen som organisationer utanför.²¹² Nationalstatens rätt och skyldighet att stifta lagar ifrågasätts alltså inte, utan kvarstår som den är i den enskilda staten. Nationalstaten är en nation som har avgränsat ett område där de nationella lagarna är i kraft.²¹³ Internationalism sker när ett eller flera större suveräna områden samordnar regler för förvaltning. Detta kan ses som en myndighet med extern påverkan i interna angelägenheter. Två nationella skilda nationer som förbinder sig att följa ett regelverk som ger impulser utanför dessa, men som på nationell nivå drabbar den nationella medborgaren lika. Också privata aktörer utan nationell förankring berörs av detta lagliga regelverk.²¹⁴

²⁰⁷ Pedersen – Pedersen (2002) s. 1-11.

²⁰⁸ Frankel (2002) s. 27.

²⁰⁹ Bruun (2003) s. 28.

²¹⁰ Piris (2010) s. 121 f.

²¹¹ Højbjerg – Pedersen (2002) s. 64-83.

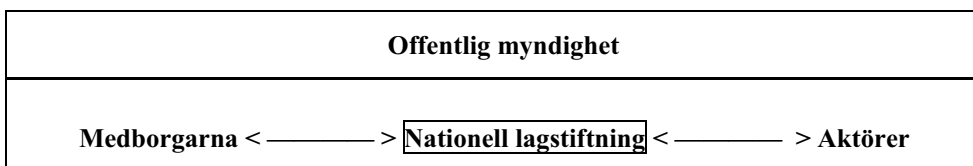
²¹² Højbjerg – Pedersen (2002) s. 116 f, Esmark (2002) s. 141 f.

²¹³ Esmark (2002) s. 126. Dock kan man inte tala om suveräna stater vars regler gäller enbart nationellt inom landets egna gränser, vilket medfört att internationalism blivit svårt att definiera.

²¹⁴ Esmark (2002) s. 120 ff. se särskilt figuren på sid. 122.

I samverkan mellan lagverken inom EU kan här noteras beskattningen, som hör till de segment man strävar efter att ha samordnade. En annan intressant iakttagelse i relaterad källa är däremot att de nationella justitieministerierna utgör helt fria nationella ministerier som står utanför EU segmentet.²¹⁵ Det kan faktiskt tänka sig att det verkligen förhåller sig så, vilket stärker den nationella suveräniteten. I en empirisk undersökning har det visat sig att myndigheter tagit hänsyn och kontaktat en samordning såväl internationellt som nationellt. Förvaltningen har i en undersökning bland de nordiska länderna varit öppen och de finländska kontakterna med EU tätast.²¹⁶

EU + andra internationella avtal



Figur 1. Transnationell robust offentlig förvaltning

Av förvaltning som utvecklas nationellt i takt med EU-integrationen kan man kräva att den är robust. Förvaltningens organisation, struktur och som ger upp en del men upprätthåller en grundläggande organisation kallas tesen om transformation. Kopplingen av förvaltningssegment till EU och andra organisationers lagar utgör tesen om transnationell förvaltning. Multiplikationseffekten kan sägas uppstå i kontakten med dessa organisationer, vilket ger inflytelsekanaler som multipliceras i takt med intensiteten av hur intensiva dessa kontakter är. De resulterar i tesen om förvaltningens demokratisering grundat på nationell kontroll och styrning.²¹⁷

De synpunkter som denna danska empiriska undersökning påvisar skulle jag för Finlands del sammanfatta på följande sätt: Kärnan utgörs av oberoende nationell lagstiftning. Denna tar kontakt med andra lagstiftande myndigheter i de länder där man gjort avtal. De organ som tillsätter tjänstemännen som utför kraven är politiskt valda. Observeras kan att en tjänsteman inte behöver bytas ut an efter politiska val, som i USA utan kompetens utan politisk tyng, är möjlig. Olika organisationer berörs av den lagstiftning som uppkommit på detta sätt och genom politiska val kan en medborgare påverka processen. Stabiliteten grundar sig på lagen för den nationella lagstiftningen. Man kan se det som såväl avgränsade aktiviteter som i figur 1 eller ett regelverk som i högsta grad

²¹⁵ Pedersen (2002) s. 155.

²¹⁶ Pedersen (2002) s. 164.

²¹⁷ Pedersen (2002) s. 187.

är beroende av varandra men inte insatta i skilda nivåer. Då kan man säga att de transnationella målen givit nationell och internationell robust offentlig förvaltning.

2.9. Nationell lagstiftning

2.9.1. Allmänt

Föregående stycke visar på att den nationella lagstiftningen har betydelse för de internationella avtalen landet ingått. Det är fråga om den ömsesidiga samverkan mellan de deltagare inom skilda nationer och organisationer, vilka avtal eller överenskommelser som finns för handen. God offentlig förvaltning är en produkt av denna process. Tillika är ett uttalat rättsskydd i förvaltningsärenden i linje med de konventioner om mänskliga rättigheter som Finland ingått lika viktigt. Man har uttryckligen i den nya förvaltningslagen och dess betänkande i linje med föregående framhållit grundrättigheterna och internationell integration och i synnerhet EU-medlemskapet i Finland.²¹⁸

Förvaltningslagens mål är att genom bearbetningen och utformningen forma en lag som bättre svarar mot dagens behov och internationell rättsutveckling. God förvaltning och att säkerställa denna målsättning så att myndigheterna följer regler för kvalitet och effektivitet är ett annat syfte med lagen. Förvaltningsprocesser bör ha som mål att tillämpa tydligt nu gällande lag. Individens möjligheter att verka i egna ärenden är också en viktig målsättning. Vidare skall det lagtekniskt vara möjligt med tydlig kodifiering, samt hantering av elektroniska hjälpmedel i framtiden ske effektivt. För att nå detta kan man använda de komponenter som finns tillgängliga. Notera äldre lagstiftning som inte ansåg det befogat att betona medborgarens effektiva rättskydd inom förvaltningen. Största skillnaden mot äldre lag är dock kvalitetskravet på förvaltningen. Störst var bristerna vid garantier av god förvaltning och motivering av besluten. HD och HFD beslut har här lett till riktlinjer för tillämpning. (Se också nedan). Den tidigare rättspraxisen har enligt Niemivuo med flera redan genom då gällande lag och prejudikat därigenom varit förverkligad redan enligt äldre lag. Såväl grundlagen som förvaltningslagen betonar god förvaltning, som en grundrättighet för medborgaren.²¹⁹ Om man betraktar förvaltningslagen som en ramlag²²⁰ där speciallagar ytterligare reglerar specifika förhållanden. 5 § FL reglerar förhållandet till andra lagar: ”*Om det i någon annan lag finns bestämmelser som avviker från denna lag, skall de i stället iakttas.*” Den mest betydande delen inom

²¹⁸ RP 72/2002 rd s. 5, aa. s. 15. OBS! Ibland har tillämpningarna av bestämmelserna begränsats av EG-bestämmelser.

²¹⁹ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 7-17. Finlex har 48 prejudikat i HFD för god förvaltning.

²²⁰ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 17 f.

offentlig förvaltning svarar endast tjänsteman hos myndigheterna för.²²¹ Det innebär, att staten är den första myndigheten som berörs av förvaltningskraven. Genom kommunernas självständiga status har även kommunallagen reglerat detta. Kyrkolagen förbehåller rätten att reglera detta för församlingarna.

2.9.2. Kravet inom offentlig förvaltning

Staten handhar sina uppgifter i första hand genom anställda tjänstemän vars skyldigheter nämndes ovan. Dessa och andra anställda sköter enligt arbetsavtal den offentliga förvaltningen. Det gäller med andra ord alla anställda i staten som är ansvariga för att den statliga myndigheten följer de lagliga normerna. Delvis i konflikt med arbetsavtal krävs förutom formell kompetens kvalitativa särskilda färdigheter vars syfte är att stärka den offentliga tjänsten, dess objektivitet och offentlig trovärdighet.

Privata ombud kan också sköta myndighetsuppdrag. Gränsdragningen mellan privat och myndighet när en privat sköter uppgift som myndighetens förlängda arm, kommer vid de fall då man anför besvär. Justitieombudsmannen eller statsrådets justitiekansler är övervakande myndighet, när ett myndighetsombud handhar ärenden. Straffrättsligt åligger bara tjänster när ombudet utför myndighets uppdrag.

Förvaltningslagen beaktar detta t.ex. också när det är polisiära uppdrag i 4 §. I denna paragraf finns begränsningar av förvaltningslagens tillämpningsområde:

”Denna lag tillämpas inte på rättskipning, förundersökning, polisundersökning eller ut-sökning. Lagen tillämpas inte heller på militära order eller på andra beordranden som har utfärdats inom förvaltningen och som gäller utförande av ett uppdrag eller vidtagande av någon annan åtgärd.”

Generellt bygger statsförvaltningen på kompetenta ämbetsmän, som snabbt och effektivt behandlar ärenden. Kraven på särskild kompetens ges skilt för givna uppgifter, vilket kan ses som en första kvalitetsnormering. Här skall man primärt vara myndig och ha kunskaper i såväl finska som svenska. Sekundärt skall kvalifikationerna ha en vunnen grad av examen eller i praktiken dokumenterad färdighet. Märkas kan att finskt medborgarskap endast är obligatoriskt i en del högre ämbeten.

Utnämning till en tjänst grundar sig inte på fria värderingar. 125.2 § GL uttrycker kravet: *”skicklighet, förmåga och beprövad medborgerlig dygd”*. Med skicklighet avses här i första hand examen genom skolning. Förmåga avser de personliga förutsättningarna, som behövs för tjänstens utförande. Medan det sista närmast måste betraktas som ett oförvitligt leverne och medborgerligt förtroende.²²² Dessa normer avses vara riktgi-

²²¹ Mänpää (2003 b) s. 92.

²²² se närmare i avsnitt 2.9.6. HFD 2001:2122, HFD 2002:2433, HFD 2007:2824. Aalto (2008) s. 152 Förbud mot besvär kan stå i strid med 6 § GL eller 125.2 § GL samt Europeiska människorätten 6 (1) Art.

vande och andra kriterier skall inte tillämpas. Detta gäller också de kommunala befattningarna.²²³ 6:1.2.§ KL kräver att tjänsteinnehavare är medlem av kyrkan.

2.9.3. Statsförvaltningen

Den nationella grundlagen reglerar också i statsförvaltningen med höjd rättskraft. Nationella lagar i jämförelse med EU-lagar har högre trygghet.²²⁴ EUs avtal om mänskliga rättigheter trädde i kraft genom lag (1994/1540) och avtal (1994/102-103) mellan EU och Finland, vilka strävar efter att skapa trygghet på europeiska rättsgrunder i Finland.²²⁵ Man kan tycka att EU har en allt starkare federativ ställning i Finlands lagstiftning. Ändå är det den nationella grundlagen som i en suverän republik ger rätten att stifta lagar. Lissabonfördraget i EU ökar dock EU:s ställning inom dess beslutsprocess. Sex element kommer att reglera EU:s grundlag: europeiska lagar, europeiska ramlagar, europeiska förordningar, europeiska beslut samt rekommendationer och yttrande I-33 artikel 1 moment.²²⁶ Karaktären av dessa bevaras i stort sett som nuvarande. Europeiska beslut kommer enligt Ojanen ändå att vara något vidare än före avtalets ikraftträdande.²²⁷ Riksdagens rätt och skyldighet att styra rikets affärer med en budget kallas finansvälde, med rätt att besluta om skatter och göra upp en budget och besluta om finansiering genom lån.²²⁸ Som normgivande för finsk skatterättslig och statsrättslig grundforskning är Karl Willgren från 1900-talets början värd att nämna.²²⁹ Det är vidare angeläget att kunna konstatera att 3.1 § GL ger riksdagen rätt att besluta om statsfinanserna. 83 § och 86 § GL ålägger riksdagen att slå fast en årsbudget och en tilläggsbudget. Är myndigheterna osäkra i något fall, begär myndigheterna in ett EU förhandsbesked. EU-domstolens förhandsbesked binder allt mer de nationella ramarna.²³⁰

I budgeteringen finns tre typer av anslag. De fasta anslagen, som inte får överskridas eller överföras. Beräknade anslag som får överskridas och överförda anslag som inte får överskridas, men nog transfereras. 90 § GL bestämmer om statens revisionsverk. Detta är den kontrollinstans för att kontrollera och trygga att god förvaltning efterföljs i beslut och budget. Kriterierna som krävs för god skatterätt och god förvaltning, vilka är en händelses förutseende, kvantifierbart och ändamålsenlighet bör vara uppfyllt. Dessutom

²²³ Mäenpää (2003 b) s. 91-95 f.

²²⁴ Ojanen (2006) s. 184.

²²⁵ Ojanen (2006) s. 178.

²²⁶ EU (2005) s. 32.

²²⁷ Ojanen (2006) s. 60 f.

²²⁸ Myrsky (2010) s. 2 f.

²²⁹ Tikka (1983) s. 1089 skatterättslig grundforskning finns dock i ringa mängd.

²³⁰ Ojanen (2006) s. 249f. Rautio (2010) s. 139 enligt Lissabonfördraget är EG-domstolen nu EU-domstol.

skall det gå att granska räkenskaperna. Den goda förvaltningen förefaller att finnas strukturerad också i statsförvaltningen. Karakteristiskt för offentlig förvaltning är att största delen av inkomsterna kommer genom beskattning.²³¹ Med givna resurser i budgeten är det rimligt att kunna agera rationellt. Skatteförvaltningen tar in dessa resurser. Därför vill jag påstå att utan god skatteförvaltning existerar inte ens möjligheterna till god förvaltning. Rimliga utgifter och effektivitet i skäligen tid är rudimentära krav på god förvaltning lika väl som på beskattning i rätt tid, skäligen storlek och rätt utmätt. Det har vi genom rättelse av beskattningen, förhandsbesked, förr grundbesvär i vissa fall och till år 2005 efterbeskattning. Skälighet gör att man kan slippa oskäligen skatt och för hög grad av noggrannhet inte alltid är god skatteförvaltning. Statsförvaltningen är som ovan nämnts genom grundlagen reglerad och den har förnyats senast genom statsförfattningen våren år 1999. God statsförvaltning kräver lika väl som Skatteförvaltningen god revisionsmed, vilket är tryggt genom statens revisionsverk (2000/676).²³²

Budgetplaneringen är det styrande elementet för de politiska besluten. Det görs upp en verksamhetsplan över vilka resurser som behövs, dess årliga finansieringsbehov vilket leder till en ekonomisk plan.²³³ Budgetprocessen kan numera börja föregående januari och fortgå till slutet av året för att träda i kraft följande verksamhetsår.²³⁴ Olika ministerier eller utskott kommer med förslag och dessa koordineras till slut av finansutskottet och finansministeriet. Tekniskt sammanställs materialet i bokslut med revision.

De mänskliga rättigheterna och rättsstaten anses vara en indikation på en modern västerländsk stat.²³⁵ Den har anpassats i såväl statligt som kommunalt rättstänkande. Det innebär bland annat att den nya GL antogs 2000 och kommunala självständigheten slogs fast 17.3.1995/365 Kommunallagen (KomL), som ersatte de äldre lagarna.²³⁶

2.9.4. Den kommunala självstyrelsen

Administration och lagskipning var inte åtskilda under äldre svensk tid. En stämma fanns i socknen, och den var helt i kyrklig regi. Rättsskipning utgjordes av kyrkostämma och utgjorde rättsinstansen på landsorten. Den kyrkliga socknen företrädde följaktligen det kommunala rättsväsendet på landet.²³⁷ Kommunen utvecklades enligt kyrkans prästprivilegier och i staten enligt 1619 års stadgar. Den 6 februari år 1865

²³¹ Myrsky (2010) s. 8.

²³² Myrsky (2010) s. 20 f.

²³³ Myrsky (2010) s. 59.

²³⁴ Myrsky (2010) s. 70.

²³⁵ Heuru (2003) s. 49.

²³⁶ Hannus – Hallberg – Niemi (2009) s. 627 f.

²³⁷ Ståhlberg (1940) s. 16-21.

skildes kommunförvaltning från kyrkostämma till kommunalstämma.²³⁸ Längre byggde kommunallagen på kommunal förvaltning på landet från år 1865 och i stad från år 1873. Den modifierades år 1948 enligt K.J. Ståhlbergs förslag (1948/642). År 1977 likställdes stat, köping och kommun med identisk rätt, förutom Åland som enligt självstyrelsen (1991/1144) själv regalerar detta.²³⁹ Kommunallagen (1995/365) upphävde de äldre enligt 101 § från 1.7.1995 förutom för 8 § och 9 § som gällde från 1.1.1997.²⁴⁰

Den kommunala självstyrelsen är förankrad i lag och grundrättigheterna mellan stat, och kommun och deras skyldigheter regleras i lag.²⁴¹ 1 § KomL (1995/365) indelar Finland i kommuner vars självständighet är tryggad i grundlagen.²⁴² Att det inte alltid varit självklart anför Olli Mäenpää att för 40 år sedan lär president Kekkonen ha föreslagit att välfärdssamhällets beskattning skall övertas av staten. Vidare anför Mäenpää ändå att som en väsentlig inskränkning av den offentliga kommunala ekonomin skulle med inskränkningar leda till sämre ekonomisk integrerad ekonomisk politik, där ekonomisk förlust skulle balanseras genom statsandelar. 121 § GL definierar den kommunala självstyrelsen, för kommunens invånare och kommunens beskattningsrätt.²⁴³

Kommunfullmäktige åligger att före årsskiftet komma med en budget för följande år. Kommunstyrelsen svarar, för budgetens fastställande.²⁴⁴ Uppföljningen av budgeten och bokslut sker per kalenderår enligt 68 § KomL (1995/365). 67 § KomL (1995/365) stadgar att bokföringslagen (1997/1336) följs i kommunen.²⁴⁵ År 1997 övergick den kommunala förvaltningen med skyldighet att följa bokföringslagen. Detta i enlighet med anpassning till EU lagstiftning enligt Hannus, Hallberg och Niemi.²⁴⁶ I samband med reformen av kommunallagen, har man tagit in begreppet resursansvar. Här betyder det vid verkställande av beslut att kommunfullmäktige kan övervaka, och kontrollera verkställandet av givna direktiv.²⁴⁷ Därför är såväl intern som extern kontroll särskilt viktiga, och bågge skall finnas i en kommun.²⁴⁸ Revisionen sker enligt gängse norm 72 § KomL (1995/365). Revisorerna verkar med tjänstemanna ansvar.²⁴⁹ En strävan till effektivitet

²³⁸ Ståhlberg (1940) s. 35 f. Jmf Därför kan en gammal kyrkas tomt stå i dag på kommunal mark.

²³⁹ Hannus – Hallberg – Niemi (2009) s. 3-9 f.

²⁴⁰ Hannus – Hallberg – Niemi (2009) s. 627 f.

²⁴¹ Harjula – Prättälä (2007). 6, Hannus – Hallberg – Niemi (2009) s.29f, 1§ KomL s.61 2§ KomL.

²⁴² Hannus – Hallberg – Niemi (2009) s. 28.

²⁴³ Mäenpää (2003 a) s. 233 ff.

²⁴⁴ Myrsky (2010) s. 24 f.

²⁴⁵ Myrsky (2010) s. 31 f och Harjula – Prättälä (2007) s. 525.

²⁴⁶ Hannus – Hallberg – Niemi (2009) s. 441.

²⁴⁷ Myllymäki (2007) s. 304-305.

²⁴⁸ Harjula – Prättälä (2007) s. 541 f.

²⁴⁹ Myrsky (2010) s. 34.

kan man se genom att kommuner inte får åta sig uppgifter som andra kan sköta bättre.²⁵⁰ Antalet kommuner har ändrats från år 1940 då de var 602 varav 44 är under rysk förvaltning efter kriget, till 452 stycken år 2000 och år 2009 genom sammanslagningar 345 stycken Åland medräknat.²⁵¹ Sedan 29.12.2009/1698 finns en kommunindelningsslag för utvecklingen av kommunindelningen. Regeringsprogrammet sommaren 2011 tar också upp frågan om fortsatt förstärkning av livskraftiga kommuner.²⁵²

All verksamhet inom en kommun bör följa de demokratiskt valda medborgarnas beslut och svara för att följa de avgörande som följer lagens rāmärken. Några prejudikat kan belysa detta. HFD 1998 I 2982: Yrkesskola får bankgaranti för bilskola i egen regi. Fullmäktige hade inte överskridit sina befogenheter. (Röstning 4 – 4). HFD 1954 II 420 reparation av tingshuset och uthyrning hör till kommunens uppgifter. HFD 1985 II 65 får kommunen däremot inte stöda förening som staten bör stöda. Verksamheten som en kommun stöder bör ske på kommunens område.²⁵³ Inom stat och kommun, som offentlig förvaltning överlag gäller speciella skatteregler. HFD 1985 II 14 och HFD 1985 II 15 ränta fick inte debiteras med 16% för rests katt utan måste nedsättas till 6%. Räntelagen gäller inte offentlig förvaltning. Vidare är preskriptionstiden fem år jämfört med tre i privaträtt.²⁵⁴ God förvaltning av resurser leder till möjligheter att ge skattebetalarna god service, vilket är en del av välfärdssamhället.²⁵⁵ Särskilt kommunerna kan genom lyckad skattepolitik, trygga sina invånares välstånd. Man kan se hur utvecklingen till modern socialpolitik har sin grund från år 1957. Individens och samhällets roller förändrades, efter flera århundraden.²⁵⁶ Ansvar för välbefinnande kan politiskt tas över av staten, varvid kyrkans roll avtar. Under 1960-talet utvecklades en allt kraftigare centralstyrd socialpolitisk etik med bland annat arbetslöshetsunderstöd och senare utkomststöd.²⁵⁷ Mycket av välståndet grundar sig på nationalekonomins ständiga tillväxt.²⁵⁸

²⁵⁰ Harjula – Prättälä (2007) s. 105 f. Hannus – Hallberg – Niemi (2009) enl. 2§KomL s.73-89.

²⁵¹ Hannus – Hallberg – Niemi (2009) s. 31 ff.

²⁵² <http://www.vn.fi/hallitus/hallitusohjelma/pdf332889/fi332892.pdf> s. 84-88

²⁵³ Harjula – Prättälä (2007) s. 122.

²⁵⁴ Harjula – Prättälä (2007) s. 520.

²⁵⁵ Heuru (2003) s. 46 ff. Pekka Kuusi verk om 60-talets socialpolitik följer Keynes marknadsekonomi. A.a. s. 37. Keynes pläderade för en marknadsekonomi med ökad efterfrågan som vägen till social rättvisa. Detta sker så att individens privata konsumtion skall vara en utjämnande välståndsfaktor. Härvid måste staten garantera individens konsumtionsmöjligheter genom skattetransfereringar och sociala stöd. Jmf. Wikström (1982) s. 311 genom beskattning kan man skapa en ny fördelning.

²⁵⁶ Kuusi (1961) s. V - 3.

²⁵⁷ Mikkola(1991) s. 217 ff. Wikström (1985) s. 288. Avdraget av fackavgift är en 1960-tals produkt. Detta gäller också utgifter för inkomstens förvärvande som också är avdragbart i ISL. Andersson – Linnakangas (2006) s. 5 ff. Avdrag för inkomstens förvärvande är snarlika i Sverige och Norge.

²⁵⁸ Kuusi (1961) s. 23.

2.9.5. Den kyrkliga förvaltningen

Kyrkans roll som myndighet inom den offentliga förvaltningen gör det också möjligt, att besvära sig över olika beslut inom kyrkan och beskattningen.²⁵⁹ Ser vi först på beskattningen kan vi konstatera att kyrkan tidigare varit helt likställd med kommunen med total frihet från inkomstskatt för egen egendom.²⁶⁰ En församling var inte skattskyldig för sin verksamhet till år 1974.²⁶¹ Efter år 1974 har församlingarna varit skyldiga att till sin kommun erlagga inkomstskatt endast av rörelse eller för inkomst av fastighet eller del av en fastighet, när det används för annat än allmänt och allmännyttigt ändamål. Detta är helt analogt med den ekonomiska och skatterättsliga utvecklingen. Kraven på mera fri service som vid utbildning och hälsovård leder till att mera skatter behövs. Detta för att trygga en del av välfärdspolitiken. Socialpolitisk skatteteori förutsätter att en församlingsmedlem kan förvänta sig få en tjänst med ett socialt innehåll.²⁶² 22 § GL förutsätter av offentlig förvaltning att garantera grundrättigheter och mänskliga rättigheter, vilket också måste omfatta kyrkans moraliska ansvar.²⁶³

Tidigare stadgades i 4 § religionsfrihetslagen (1922/267) rätt till moral och god ton 5 § att träda ut och 10.2 § att få en grav på evangelisk-luthersk gravplats oberoende om man bekänner sig till denna tro eller inte.²⁶⁴ 4 § religionsfrihetslagen (2003/453) reglerar förfarande över in och utträde i religionssamfund. Med kyrkans missionsbefallning kan även medborgare utanför en församling stödas, om man ser det som en kristen mission. Extern lag i ett ”moget” kristet samhälle ålägger församlingarna vissa uppgifter varav gravsättning av icke medlemmar är en. Kyrkans folkbildande uppgift har man väl inte ifrågasatt. 3 kap KO (1991/1055 år 1993) tar upp kristen fostran och undervisning. Det mesta regleras inte, men för mission och diakoni sker det med en tjänsteinstruktion.²⁶⁵ Det ger en enhetlig normeringsmöjlighet, för den kristna tron. Församlingarna har möjligheter till någon form av fri styrning. Fastän skolväsendet är avskilt är rätten att undervisa i skolor stadgat i 5:3.2. § KL som möjlig. Utöver den nationella rätten som offentligt rättsligt samfund ger det den evangelisk-lutherska kyrkan en överordnande

²⁵⁹ Hallberg – Ignatius – Kanninen (1997) s. 1.

²⁶⁰ Willgren (1911) s. 105.

²⁶¹ RP 77/1943 rd s. 2 o. s. 17 10§ "frikallad från skatt ... församling"

RP 200/1992 rd s. 4 skattebasen är breddad aa. s. 8 tryggande av olika skattetagares ställning ss. Kyrkoskatten. Aa. s. 34 delvis fri från samfundsskatt ... kommuner och församlingars andel av samfundets inkomstskatteprocent. Aa. s. 52 Liksom för närvarande har evangelisk-lutherska kyrkans och det ortodoxa kyrkosamfundets församlingar rätt till församlingens andel.

²⁶² Gunnarsson (1995) s. 126.

²⁶³ Leino (2003) s.79 f. Utträde från församling måste få ske fritt.

²⁶⁴ Leino (2003) s. 188.

²⁶⁵ Grönblom (2002) s. 133.

normering över andra trossamfund.²⁶⁶ Det ortodoxa kyrkosamfundet har också offentligt rättsligt status.

Med kyrkobeskattning avser man de skatter som skall utgöra inkomster för kalenderårets utgifter.²⁶⁷ I 15:2.2 § KL finns inte redogjort, vilka dessa utgifter är. Det kan inte återfinnas i skattelagstiftningen, till alla delar. KO noterar som precisering ”nödiga utgifter, godkända i budgeten.” Präster och kantorers lön samt utgifter för boställena är enligt specifika lagar alltid säkrade. Lönerna är centralt avtalade genom kyrkans arbetsmarknadsverk. Skogsplan måste uppgöras enligt 15:8 a § KO som en delfinansiering i församlingen. Detta ingick som en del i (1966/253) för boställena och fonder som nu har upphört.²⁶⁸ Avvikande från kommunallag kan en församling erlægga belopp för aktiviteter utanför församlingens egentliga verksamhetsområde. 19:6 § KL tog tidigare upp att kyrkan följer förfarandet för god förvaltning, vilket är hävt 31.12.2003/1274 då det finns på annat håll i 25:5.1 § KL och 24:16 § KL.²⁶⁹ Här gäller det rätt att anföra besvär i förvaltningsärenden, som finns i förvaltningsprocesslagen utom vid jäv. Det finns skilda jäv beroende av i vilken egenskap man agerar: delaktighet, intresse, biträde eller ombud, anställning eller uppdrag samt samfund och ämbetsverk. I 7:5 § KL förutsätts i jäv, envar själv bör delge det.²⁷⁰ Strävan är att lagen skall svara mot den allmänna som med jäv ingår i 7:5 § KL på motsvarande sett som i förvaltningslagen. Målet är att på bästa sätt informera på rätt nivå till berörda parter. Också elektronisk kommunikation har ännu inte helt genomförts varvid det är ett annat undantag.²⁷¹

2.9.6. Jäv, besvär rätt och EU-anpassning

En tjänsteman skall fylla kvalitetsnormer och ha avancemangsmöjligheter. En statstjänsteman som innehade en professorstjänst kritiserade chefernas handlande, fick av rektorn en skriftlig varning vilket inte bröt mot yttrandefriheten i 12.1.§ GL, Europeiska människorättskonventionen artikel 10.1 eller 14.1. och 2 samt 24 § StatsTjL. HFD 2011:19. Tjänsteman måste oförvitligt svara mot allmänhetens uppfattning av objektivitet och

²⁶⁶ Leino (2003) s. 187 f. o. s. 333 f. RP 204/2002 rd s. 13 Ett tvång att ha en egen begravningsplats för de evangelisk-lutherska församlingarna är i förslaget slopat och i nämnda lag stadfäst. Närmare bestämmelser i Begravningslagen 2 kap

²⁶⁷ Grönblom (2002) s. 83 f. ”... skyldighet för församlingsmedlemmarna att genom *kyrkoskatt* bidra till insamling av medel som behövs för församlingens utgifter ...” GG anser vidare att beskattningslagstiftningen radikalt ändrats under de senaste åren genom att alla församlingsmedlemmar påförs skatt enligt kommunalskatt, vilket kan leda till att vid felaktig uppskattning av skatt endast låneupptagning återstår som finansieringskälla för församlingarna vid för lågt skatteuttag.

²⁶⁸ Halttunen – Voipio – Pihlaja (2002) s. 366. (860/1998).

²⁶⁹ Grönblom (2002) s. 96.

²⁷⁰ Grönblom (2002) s. 62. Se Ryyänen (2000) s. 18 f.

²⁷¹ Grönblom (2002) s. 118.

neutralitet. De relaterade fallen om polisens bisysslor²⁷² får inte tjänstgöra som ordningsvakt på grund av mera omfattande befogenheter som baserade på tjänsten i HFD 2004:46. Vid bisyssla som försäkringsagent kunde polisen bli jävig i tjänsteutövande och hans objektivitet kunde ifrågasättas HFD 2007:2824. Trots ringa betydelse som säkerhetsvakt 1-2 gånger om månaden kan polis på sin fritid vara jävig enligt 18.2. § StatsTjL medan enligt 6.1 § GL där alla är lika inför lagen och 106 § GL som grundlagens företrädare ger 18.1. § StatsTjL en form som begränsar verksamhet enligt 18 § StatsTjL för ämbetsman HFD 2001:2122. En skattekontrollchefs ämbetsmans verksamhet i grannkommun på sin fritid som skatteombudsman kan inte på lika grunder anses objektivt utan riskerar att anses jävig 18.2. § StatsTjL HFD 2002:2433. Däremot kan tjänsteinnehavare i skatteberedning enligt 10.1. p.6 § FPL och 4 a och 4 b § SkatteförvaltningsL bereda samma ärende för skatterättelsenämnden HFD 2004:82.²⁷³ En läkare kan ha privat mottagning på egen tid trots kommunal fast tjänst HFD 1995 A 28 röstning 5-2.

Jäv är reglerad i all offentlig förvaltning och skiljer sig inte stort. Förutom val av förtroendevalda bland medlemmar i staten, kommunen och församlingen har man rätt att få allt förelagt. Man skall kunna ifrågasätta ett beslut och ha rätt att besvara sig. En medborgare kan medverka i ett beslut genom, att söka anställning eller också påverka avgörande. Längst har det helt naturligt gått i kommunallagen, genom medborgarnas ställning i kommunen, genom kommunens rätt till självbestämmande. Miljöskyddslagen, och markanvändnings- och bygglagen har, också inom kommunalförvaltningen stora möjligheter för kommunens invånare att besvara sig och samverka till goda beslut. Av kommunala förtroendemen förutsätts medlemskap i församling, då kommunal och kyrklig förtroendeman vill samarbeta. God förvaltning förutsätter också att berörda partner skall ha rätt att höras före beslut. Tjänsteman får ändå inte närvara om han är jävig.²⁷⁴

Grundlagen trädde i kraft år 2000, kommunallagen från år 1995 och kyrkolagen år 1993 är samtliga ett led i harmoniseringen, transparensen och öppenheten. Dessa lagar har samtliga beaktat de mänskliga rättigheterna och anpassning till EU:s lagstiftning och de direktiv som föreligger. Kritiskt anses det att det generellt skett en alltför stor nationell anpassning. Mycket av beslut skall alltid bygga på grundade motiveringar, vilket

²⁷² 2.6. Jmf. Efter kriget förekom det att poliser verkade på deltid som gårdskarlar med fri tjänstebostad. Numera beskattas 80 procent av tjänstebostad dess värde för gårdskarlar eller fastighetsskötare.

²⁷³ Jmf. Höglund (2008) s. 90. Bevisbördan som vilar på Skatteverket kan vara problematisk då samma tjänsteman kan göra utredning, besluta i taxeringsnämnd och till slut företrädare Skatteverket i domstol.

²⁷⁴ Heuru (2003) s. 342-343. Väätänen (2011) s. 335 27.1 § Jäv FL; 28 § Jävsgrunder FL Tjänsteman får varken närvara eller vara med i ärendets beredning där han kan vara jävig.

måste ses som en positiv utveckling. Det att de tre nationella myndigheterna beaktat god förvaltning i uppdatering av sina självständiga lagar, kan ses som ambitiöst. Anser en medborgare ett förvaltningsbeslut felaktigt som en myndighet gett kan besvär nationellt anföras till justitieombudsmannen (JO) eller inom EU till EU:s JO. Se vidare 2.11. EU-förvaltningsrätt och EU-rätt har relevanta element för människorätts, rättssäkerhet och kommunal självstyrelse. Målsättningen är effektivitet och likriktning i jämförelser med nivåer av materiell integrationsrätt, allmän förvaltningsrätt och ändå rätt att bevara nationella statsrättsliga särdrag: materiell integration med fri rörlighet för varor, arbetskraft, tjänster och kapital. Sociala välfärden övervakas av envar medlemsstat själv. Den sociala tryggheten var länge öppen, men är det inte numera. Man kräver lika trygghet för medlemsnationens invånare, som nationens egna.²⁷⁵ Man strävar till skydd för ekonomiska förmåner inom EU inom ramen för god förvaltning.²⁷⁶ Man kan trots det notera att EU-rättens domstols förvaltning inte sker över nationella domstolar.²⁷⁷ Detta har ändå gett problem i den nationella beskattningen kontra arbetskraftens fria rörlighet.²⁷⁸

Anpassningen av nationella lagar behöver inte betyda att de är sämre än EU-lagar. Som exempel kan man nämna att EU:s offentliga handlingar tidigare ofta var utan rätt till insyn, vilket dock berodde på uppdragets natur. Numera är handlingarna så transparenta som möjligt dvs. öppna.²⁷⁹ En stat kan inte tillämpa en annan stats rätt, vilket understryker fortsättningsvis medlemsstaternas nationella lagar, som dock måste vara avfattade så, att såväl varor som tjänster kan vara fritt rörliga inom området. Sanktioner står tillbuds om en enskild stat bryter mot reglerna som artiklarna nämner. Man kan nämna att subsidier tas så nära medborgaren som möjligt²⁸⁰ och väsentligt är bestämmelsen som gäller antidiskriminering.²⁸¹ Mycket av EU-lagstiftningen sker enligt direktiv och artiklar som fyller väl bestämmelser för god förvaltning vars krav är att man kan förutse ett beslut. Detta svarar mot den finländska normeringen. God förvaltning förutsätter, att en modell följs för ett beslut. Beslutet motiveras grundligt och besvär rätt finns, samt anvisningar ges över hur besvär utförs, inom vilken tid och till vilken instans det riktas.²⁸² Lagligheten och trygghet bevakas av institutionen ”ombudsmannen”. Denna rättssäkerhet finns i såväl administrativa som beskattningsärenden. I olika rättel-

²⁷⁵ Mäenpää (2011) s. 12-31 f.

²⁷⁶ Mäenpää (2011) s. 72.

²⁷⁷ Mäenpää (2011) s. 148.

²⁷⁸ Knuutinen (2012) s. 63.

²⁷⁹ Mäenpää (2011) s. 315.

²⁸⁰ Mäenpää (2011) s. 223- 294.

²⁸¹ Mäenpää (2011) s. 2 f. jmf Höglund (2008) s. 33.

²⁸² Heuru (2003) s. 360 ff.

ser och besvär anses det vid skatteförfarandet tryggt och förefinnas i beskattningen. Riksdagens JO:s årsberättelse redogör för ett allt ökat antal besvär av medborgare. JO fick motta 18 procent mera klagomål år 2009 än året innan. JO avgjorde 20 procent mera klagomål, än året innan.²⁸³

2.9.7. Synpunkter på god förvaltning kontra god skatterätt

Grundrättigheterna förutsätter lika behandling för lika fall. Det kan också vara att envar behandlas lika och är lika inför lagen 6 § GL.²⁸⁴ Inom Skatteförvaltningen beaktas det genom att lika fall behandlas gemensamt 26 a § BFL. Avgörande skall ske enligt lag och förordningar. Oberoende granskning skall finnas och extern kontroll vara möjlig. Integritetsskyddet för den enskilde får dock ej kränkas. Den enskildes rättsskydd anses garanterat genom besvärsrätten över lagligheten och rätten att kräva att ett beslut hävs i stat, kommun och församling beaktas. Ansökan riktas i första hand till den institution, som begått felet och om det inte rättas till någon förvaltningsdomstol.²⁸⁵ Envar bör vara berättigad till att deras uppgifter inte kan identifieras och användas mot dem. Myndigheter har ändå rätt att få tillgång till de uppgifter som de behöver för att kunna sköta ett individuellt ärende. Ofta är endast en del av ett beslut hemligt. Straffrättsligt kan brott mot integritetsskyddet sökas.²⁸⁶

Inom skälighets tid skall ett beslut ges. Begreppet skälighets tid är något vagt. Inom skatterätten kommer vi längre fram se att efterbeskattning och rättelse av beskattning skall ske inom viss preciserad tid.²⁸⁷ 26 a § BFL betonar också kraven på skälighets tid i beskattningen uttryckt som behandling utan menligt dröjsmål. Det är en del av rättssäkerheten. Det andra är att ett ärende skall hanteras raskt och utan fördröjning. Vad skälighets tid i skilda fall är avgörs från fall till fall enligt specifika lagar. Ett brev kan tänkas ta tre dagar på posten, om än målet är att det når adressaten följande dag. För laga kraft för ett beslut löper i regel på en viss tid. Vanligt i lag är besvärstid inom 30 dagar. Offentliga handlingar är framme till påseende en bestämd tid. Vid förvaltningsmöte kan en paragraf justeras omgående, men det vanliga är att efter behörig granskning läggs de fram för påseende en given tid. Denna kungörs i samband med mötet. När mötesprotokollet läggs fram, hur lång besvärstiden är och ifall det är ett ärende som berör en enskild individ bör denne få utdrag och besvärсанvisning för rätt till åtgärder. Utomstående eller obehö-

²⁸³ oikeusasiamies.fi/Resource.phx/pubman/templates/4.htm?id=629 20.6.2010.

²⁸⁴ Heuru (2003) s. 223 f. jmf Äimä (2011) s.133. EU kan godta viss flexibilitet, som statssubventioner.

²⁸⁵ Mäenpää (2007b) s. 258.

²⁸⁶ Heuru (2003) s. 253-285.

²⁸⁷ Se 3.1., 3.5.3.2., 3.5.3.4., 3.5.3.5.2., 3.5.4.3.,3.5.4.8. och 3.9-10. samt 5.7.5.och 8.1.

riga äger ej rätt att besvära sig. En sju dagars första granskning kan också vara möjlig innan besvärstidens början. Totalt innebär det då 7 + 30 dagar. Kyrkan kan vara ett bra exempel på snabbare rätt i och med att tillhörigheten är frivillig. Tidigare vid utträde ur en församling tog det över ett kalenderår. Detta är numera förkortat till den dag då samfundet eller magistraten mottagit beslutet.²⁸⁸ Även evangelisk lutherska kyrkan kan uteluta sina präster, men de kan också återta dem. Det är sällsynt att en präst begär avsked från prästämbetet ännu mer att återfå detsamma.²⁸⁹

I kommunala sammanhang är det ofta de som berörs av ett ärende eller en förordning som å tjänster vägnar får information och anvisningar om hur de skall bemöta ett ärende. Inom miljövärden kan man ta ett färskt exempel som avloppsvattenhanteringen även för sommarstugor i en kommun. Detta är ett resultat av ett EU-direktiv. Ur miljösynvinkel kan det vara väl motiverat, men i agrara områden med få invånare med en medelmåttlig eller liten användning av avfallsvatten kan det vara överdimensionerat. Direktiv för alla medlemsstaters tillämpning inom EU-området visar på en överordning, som kan försvaga rationellt förfarande och skilda regionernas självbestämmande. Fullt ut bör ett beslut vara rimligt i sin region inom offentlig förvaltning och motiverat, oberoende av hur förnuftigt ett direktiv i tätt befolkade länder är. Man kan fråga sig, om det verkligen svarar mot opinionens tro på god förvaltning. Vissa lindringar har våren 2011 skett.

2.9.8. Offentlig, god förvaltning

Förvaltningslagen tillämpas i sin helhet på rätten inom offentlig förvaltning. Den skall trygga, den enskildas rättsskydd. Förvaltningsprocesslagen (1996/586) tillämpas för rättsskipning i allmänna förvaltningsdomstolar.²⁹⁰ Förvaltningslagen är helt förnyad år 2003 för att svara mot dagens krav. 1:1 § FL syfte: ”genomföra och främja god förvaltning, samt rättsskydd i förvaltningsärenden.” Vidare skall kvalitet främjas och gott resultat i service ges. Syftet och omnämnande av god förvaltning, är nytt jämfört med äldre lagstiftning om förvaltningsförfarandet.

Grunderna för god förvaltning i myndigheternas verksamhet är ett centralt procedurkrav, som väsentligt inverkar på den enskildes rättsskydd. Intentionen är klarare och exakta bestämmelser för jäv entydigt uppställt. Ett tydligt ansvars begränsning och vilka skyldigheter myndigheten svarar för ingår i lagen. Det skall följas med insyn och in-

²⁸⁸ Grönblom (2002) s. 41.

²⁸⁹ Grönblom (2002) s. 49.

²⁹⁰ Soikkeli (2003) s. 47. I beskattningen används i första hand BFL.

spektion, är uttryckt i lagen. Skriftlig form är ett krav som befästs i lag. Myndigheterna skall ha möjlighet att utföra självrättelse vilket utökas för direkta fel som myndigheten själv kan korrigera. Besvärsrätt skall fortsättningsvis finnas och det räcker med delgivningen i brev.²⁹¹ 50 § L om skatteuppbörd (2005/609) kräver delgivning enligt 59 § (434/2003) i FL eller genom bevislig elektronisk delgivning enligt 18 § i lag om elektronisk kommunikation i myndigheters verksamhet (2003/13). Ett beslut från vars delgivning en besvärstid börjar löpa eller som för att träda i kraft skall delges en part kan om parten samtycker delges elektroniskt 18.1 § (924/2010). I 18.2. § (924/2010) en identifiering, som kräver ett certifikat som fyller krav på kvalificerat certifikat enligt elektronisk signatur eller motsvarande. Inom sju dagar skall beslutet anses delgivet 18.3 § (924/2010). Lag om elektronisk signatur (2003/14) stadgar om kvalificerad signatur. I praktiken används gärna redan granskad och avtalad nättjänst via bank. 17 § BFL (520/2010) ger utomstående allmänna skyldigheter att lämna uppgifter. En extern kontroll är tillräcklig, utan avseende på myndighetsbehörighet enligt god redovisningssed. Mottagningsbevis används endast då besvärstid är viktig för ärenden i en förvaltningsdomstol som avgör tvister.²⁹²

Grundrättigheterna fogades till regeringsformen år 1995 och i 21 § GL om rätt, till god förvaltning. Myndigheter skall vara sakliga och ge rättsskyddsgarantier då administrativa beslut fattas. ”God förvaltning skall tryggas som helhet.” Smidighet och växelverkan, krävs där kundens behov beaktas. Europarådets konvention om skydd för människorättskonventioner (FördrS 1990/19) skall beaktas. Då allt flera uppgifter förs från myndighet mellan medelbar offentlig förvaltning och privata aktörer måste kundens rätt beaktas. Flera avtal kan ingås i stället utan att vara reglerat i lag. Förvaltningsbeslut har tidigare varit ensidiga men nu ställs det krav på effektivitet och ett fungerande samarbete mellan myndigheter och i den mån service ges av privata att det inte kränker individens rättigheter.²⁹³

Procedurlagar skall ersättas med denna nya förvaltningslag där det är möjligt. Förvaltningen skall ersätta lag om överförande av handling och delgivande. Speciallagstiftning gäller, vilket betyder att om så är fallet kan det bli rätt ojämnt inom olika förvaltningssektorer. Miljörätten har de största egna procedurbestämmelserna. Bestämmelserna kommer att vara rätt lika i lag om offentlighet i myndigheternas verksamhet (1999/

²⁹¹ RP 72/2002 rd s. 1.

²⁹² RP 72/2002 rd s. 2, Hakapää (2008) s. 77 elektronisk kommunikation är ej tvingande men rekommenderas.

²⁹³ RP 72/2002 rd s. 5.

621). *God förvaltningssed* hör ihop med *god förvaltning*. Kravet på god förvaltning är att en tjänsteman skall uttrycka sig sakligt, samarbetet mellan myndigheter skall fungera och kunden skall behandlas korrekt. I EU finns begränsningar som berör kompletteringsförfarandet, vilket krav för övrigt bör finnas.²⁹⁴ En iakttagelse som man kan göra i regeringspropositionen är att den finländska normeringen kan vara vidare än den är enligt EU kraven eller direktiven.

2.9.9. Ändringarna i förvaltningslagen

En uppfattning över de åtgärder man vidtagit för att förbättra förvaltningen och nå god förvaltning och god förvaltningssed ger L om ändring av förvaltningsprocesslagen (435/2003) FPL. Nytt är 2.2 § där muntlig behandling och muntlig utsaga kan äga rum vid 37, 38, 40 och 42 § av FL. Delgivningen sker skriftligt 43.1 § (581/2010) FL, vilket gäller även i beskattningsärenden. Ett brådskande beslut kan ske muntligt, men skall bekräftas skriftligt med besväransvisningar 7:43.2-3 § (581/2010) FL. Kallelse till muntlig förhandling är möjlig enligt 43 § FPL. I 48 § FPL en teknisk hänvisning vid handräckning vid hörande som visar tillbaka på 43 § FPL och det delgivningstillkännagivande som där använts. Delgivningen 55 § (435/2003) FPL får tre moment där besvärstiden som påverkar mottagarens rätt och hänvisning till förvaltningslagen, samt konstaterar rätten till elektronisk kommunikation i myndigheters verksamhet. Tvister i förvaltningsmål 69 § FPL preciseras och sist 77 § FPL om tolkning och översättning, hänvisas till förvaltningslagen eller någon annan bestämmelse.²⁹⁵ Ytterligare nämns år 2009 ekonomiska påföljder som kan nedsättas om ett ärende fördröjts så att skäligen tid kränkts 53 a § (364/2009) FPL. Inom beskattning sker delgivningen över beskattningsbeslut, beslut om rättelseyrkan enligt Skatteförvaltningens kundregister i enlighet med 26 c BFL och hörande av skattetagaren och delgivning av beslut enligt 26 d BFL. Det senare för att skattetagaren bevisligen skall ha lämnats rätt och möjligheter att höras. Detta är viktigt i fall att det finns någon orsak att föra ett skatteärende vidare.

I RP 122/2004 föreslås en justering angående förvaltningsprocesslagen vilket berör 32 lagar förutom lag om förvaltningsdomstolar och lagen om högsta förvaltningsdomstolen. Syftet med ändringen är att styra besvär över beslut till regionala förvaltningsdomstolar istället för högsta förvaltningsdomstolen. Om regeringens proposition till riksdagen med förslag till förvaltningslag och till lag om ändringar av förvaltningspro-

²⁹⁴ RP 72/2002 rd s. 6-15.

²⁹⁵ RP 72/2002 rd s. 149 ff. Hakapää (2008) s. 92 10 miljoner besök på skatte.fi hemsidan år 2008.

cesslagen var 151 sidor är denna 104 sidor. Detta kompletteras ytterligare med 5 sidor år 2005 som beaktar även vattenvård.²⁹⁶ År 2008 var RP 46 sidor enbart för 53 a § FPL.²⁹⁷ Kvantitativt sett är det en noggrann genomgång av de skilda lagrummen för förnyelsen. Förvaltningslagens nya innehåll kunde karakteriseras av öppenhet men ändå sekretess, krav på service men rätt till en distinkt hållning, rätt att anföra besvär men med restriktioner till vilken instans besväret förs, samt utåtriktad och motiverad dokumentation utan att kränka eller yppa något, som kan skada medborgarens integritet.

Vid sidan av reglerna eller principerna för lagbundna restriktioner blir individens förväntningar av rättsskyddet komplicerat genom den offentliga förvaltningen, som grundar sig dels på lagens offentliga status dels på tolkningar av densamma. En myndighet måste sträva efter korrekt materiellt innehåll, enligt lagens bokstav. Noteras kan att t.ex. ett skatteombud inte sorterar under skattemyndigheten.²⁹⁸ Konflikter är oundvikliga. Tjänster som skapas genom konkurrens kan vid dåliga avtal leda till att de köpta tjänsterna, som skall ersätta lagstadgade kommunala är sämre än vad kommunen skulle tillhandahålla. 124 § GL har därför strikta regler för vilka tjänster som kan utlokaliseras.

2.9.10. Betydelsen av krav på förklaring

Delgivning och motivering är viktigt samt besvärsmöjlighet. 26 c § BFL stadgar om delgivningen, och 26 b § BFL stadgar om delgivning i skatteärenden. Ingående följer stadgar om verkställning inom skälig tid för ett förvaltningsärende likaväl som för ett skattebeslut som delges en skattebetalare. Vissa formkrav skall uppfyllas. Hänvisningar och motiveringar, enligt vilka lagrum ett ärende är avgjort förväntas. Dröjsmål är inte heller acceptabelt. En del tidsbestämmelser finns exakt definierade i lag. I mål C 325/99 *G. van de Water v Staatssecretaris van Financiën* är ett exempel på EU beredning för ett förslag till dom och dom som tillsammans utgör c. 15 sidor. Besluten kommer att bli längre och risken finns att mycket av innehållet blir standardiserade fraser. Detta kan ändå vara en seriös lagstiftningsavsikt. Kraven på detaljerade specifika motiveringar är ofrånkomligt. Standardformulär och språk borde inte med ADB ge en fördröjning då mycket står färdigt till förfogande. Likartad behandling är tryggad, men risken för fall som kräver särskild individuell förståelse kan riskera att minska och bli mer schablonmässigt behandlade. Effektivitet med risken av slentrian bör ändå vara systematiskt förhindrad genom krav på särskild omsorg.

²⁹⁶ RP 112/2004 rd s. 1 o. RP 5/2005 rd s. 1 ff.

²⁹⁷ RP 233/2008 rd s.1f.

²⁹⁸ Soikkeli (2003) s. 49.

Vid besvär finns det risk för att en skattebetalare som inte är inkommen i lagtext hamnar i sämre ställning utan experthjälp. Man kan inte kräva att de följer samma formalistiska modeller, som en myndighet. Nytt är de verbala möjligheterna för domstol att höra och ge svar. Endast skriftlig hänvändelse kräver skriftligt svar. Ett genmäle, skall bemötas med samma normering. En skriftlig förfrågan kräver ett skriftligt svar. Är det däremot en muntlig förfrågan kan man komplettera det med en muntlig information, förutsatt att det går att objektivt dokumentera. Ett beslut måste kunna granskas och läsas så att skattebetalaren vet hur och på vilken punkt ärendet måste förtydligas om ett domslut är i strid med skattebetalarens egen uppfattning. Skattebetalaren som är missnöjd med ett beslut måste motivera, till vilken del ärendet skapar missnöje. Hela beslutet behöver inte ha skapat missnöjet. Därför finns det ett krav att motivera missnöjet, och till vilka delar det hänför sig. För det första gäller det att iakttä en viss snabbhet i och med att rättelseyrkan skall ske inom utsatt tid. Tiden är utgiven för rätt till ett besvär.²⁹⁹ 5:23 § FL kräver att ett ärende behandlas utan dröjsmål. Dessutom är myndigheten förpliktad, att ge en uppskattning om när beslutet ges. Förvaltningslagen är en allmän lag för hur myndigheterna skall förfara. Tidsangivelser struktureras inte upp här. Således kan man kanske anse att förvaltningsrätt och skatterätt inte skiljer sig så mycket i tidsangivelse.

2.9.11. Elektronisk information

I 5.2 § FL (13/2003) ingår för elektronisk kontakt särskilt omnämnt om kommunikation genom att använda elektronisk information:

”Bestämmelser om elektronisk kommunikation vid anhängiggörande och behandling av förvaltningsärenden samt vid delgivning av beslut finns i lagen om elektronisk kommunikation i myndigheternas verksamhet (13/2003)”.

Centralt i god förvaltning är effektivitet. ADB-hanterat material och kontakt via elektronisk överföring är väsentligt då man beaktar att snabb och friktionsfri materialhantering skall vara möjlig som fyller kraven dels beträffande sekretess dels rättssäkerhet. I linje med detta är elektronisk information beaktad i den nya förvaltningslagen.³⁰⁰ En skild lag reglerar elektronisk kommunikation; lag om elektronisk kommunikation i myndigheternas verksamhet 24.1.2003/13 grundar sig på (1999/1318), som stiftades för samma ändamål. Lagen grundar sig också på utlåtande av; Europaparlamentets och rådets direktiv 1999/93/EG (31999L0093); EGD nr L 13, 19.1.2000, s. 12. I 8 § (2003/13) regleras ansvar för att elektroniska meddelanden kommer fram: ”Elektroniska med-

²⁹⁹ Vilka tider som gäller kommer i nästa del.

³⁰⁰ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 3 f, Hakapää (2008) s. 77.

delanden sänds till myndigheterna på avsändarens ansvar.” Det grundliga arbetet med EU-lag implementerades, varvid man tog grundlig tid att anpassa lagen till dagens snabba, elektroniska utveckling.³⁰¹

I ett elektroniskt ärende kan ändringar tryggas genom att ett undertecknat original tillställs signerat myndigheten.³⁰² Förutom övervägande av en säker signatur, behövs regler för när den får användas och vem som kan använda detta kommunikationssätt. Den elektroniska kommunikationen kan tillämpas på andra ärenden än rättskipning, vilket ger den betydelse, som ett instrument inom den offentliga förvaltningen.³⁰³ För skatteförfarandet kan man notera att ett ärende anses ha kommit in inom utsatt tid, om handlingen kommer in senast den sista dagen av den utsatta tiden på ett i denna lag angivet sätt. Detta kan vara viktigt vid olika besvär, om vilket berättas senare mera i kap. 3.5.

I en skild stödfunktion på internet ”tyvi” förpliktas arbetsgivare mot vite att vid årssammälan till Skatteförvaltningen använda elektronisk överföring.³⁰⁴ Detta är i linje med effektiv och snabb hantering av data. Detta trädde i kraft år 2006 där kunden beställer överföringsnycklar och har ett hemligt lösenord, varvid programleverantören avgör, hur denna tjänst skall hanteras. Privatpersoner får rätt till tillgång och även skyldighet att använda elektronisk skyddad överföring av sina beskattningsuppgifter från myndigheter, kreditanstalter, försäkringsbolag och andra tjänster, som påverkar den enskildas personbeskattning. Även FF återfinns numera i elektronisk form.

År 2010 införs ett skattekonto (Skattekontolag 7.8.2009/604) och ”tyvi” ersätts med ”katso”. Beroende på företagets storlek finns, olika registreringsförfarande för skattekontot. Identifieringen via bankprogram grundar sig på banksekretess och dess säkerhet. Extern granskning, som så anses säker då den är avgiven eller bekräftad av tredje part. Men man kan fråga sig om det är helt korrekt att identifieringen delegeras till ett penninginstitut. På motsvarande sätt delegerar skattekontot ett större individuellt ansvar. Företagare åläggs vid vite att använda dessa elektroniska tjänster i kontakt med Skatteförvaltningen.³⁰⁵ Målet är smidig masshantering av en stor mängd material och dess korrekta sammanställning. I HFD 2006:87 fel råd av myndighet låg myndigheten till last då ett telefax och inte originalet var grunden: bl.a. 21 § GL, FL (2003/434).

³⁰¹ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 113 f.

³⁰² Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 205 f.

³⁰³ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 433 f.

³⁰⁴ Hakapää (2008) s. 105, 22 § BFL.

³⁰⁵ Hakapää (2008) s. 93-95.

2.10. Grunder för god förvaltning

2.10.1. Motiveringar av beslut

Förvaltningslagen (2003/434) förutsätter att till god förvaltningssed ingår också en motivering av beslutet. Redan tidigare kan man notera att HFD krävt att ett beslut skall ha en motivering. HFD 17.10.2000 liggare 2605 redogör för ett fall där en journalist inte på behörigt sätt fått en motivering av varför utrikesministeriet inte delgav beslutet med kopior från tre bilagor, utan endast uppgav att dessa var hemligstämplade. En tydlig motivering anses nödvändig att ge till vilka delar och varför ärendet är hemligt. Särskilt kan man notera betydelsen av motivering. Också senare i HFD 2006:6 hade luftfartsverket, inte motiverat ett utlåtande.³⁰⁶ Det första prejudikatet är redan från tiden före lagen i nuvarande form stadgats. Man kan alltså notera att prejudikat senare skrivs in i ny lag. En form av ökad öppenhet kan skönjas. Även utomstående skall kunna se och följa med hur pass transparent ett fall är. Tydliga, språkligt korrekta motiveringar skall följa varje beslut för att fylla kraven på god förvaltning. I alla skeden av förvaltningen, skall god förvaltning vara tillämplad. Den skall vara utsträckt till all förvaltning. I och med att den offentliga makten ofta är ensidig och lagbunden är tillämpningen av den starkt begränsad. Detta kan leda till att förvaltningslagen inte som sådan kan tillämpas i samband med ett förvaltningsavtal.³⁰⁷ Man kan notera att man kan särskilja mellan det enskilda intresset, vilket är finansiellt, hälso- och politiskt ståndpunkt för att nämna några, samt det allmänna intresset som t.ex. för att förhindra brott. Det offentligas intresse är skydd mot affärshemligheter 5:24.1. § FL.³⁰⁸ Skydd av personuppgifter måste särskilt beaktas. HFD 2007:9 begär in förhandsbesked för rätt enligt offentlighetsprincipen. HFD 2009:82 En gång publicerade beskattningsuppgifter kunde inte enligt 2.4 § personuppgiftslagen allmänt återges. Datasekretessnämnden fick ta ny ställning till ärendet enligt tillämpning av EU:s datasekretessdirektiv. Begreppet affärshemlighet sker inte enligt affärskompanjonen utan bör ske på objektiva grunder HFD 2007:83. Den öppenhet, som en god förvaltning skall ge med motivering, transparens, kan ge komplikationer i samband med behandling av personskyddsuppgifter, fri konkurrens och affärsintressen, vilket nämndes sist. Onödiga besvär och förhållningar genom fri konkurrens kan inte vara ägnade att öka öppenheten, men det berör inte de allmänna generella riktlinjerna utan endast konkurrensutsatta funktioner.

³⁰⁶ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 338 f.

³⁰⁷ Mäenpää (2008) s. 25- 40.

³⁰⁸ Mäenpää (2008) s. 267 ff.

2.10.2. Besvärsmätt över ett givet beslut

10 kap. FL stadgar om f6rfarande vid delgivning av ett beslut. Det vanliga 6r delgivning per post, varvid mottagaren f6tt posten, den sjunde dagen efter det brevet 6r avs6nt. Ett 6rendet har n6tt en myndighet d6 6rendet kommit med respektive dags post 59 §. I vissa fall stadgar 60 § om bevislig delgivning med mottagningsbevis. Det 6r n6dv6ndigt, d6 det g6ller f6rpliktande beslut och en tid f6r 6ndring eller d6 tiden b6rjar l6pa efter delgivningen. Ut6ver detta finns mellanhandsdelgivning d6 mottagaren inte n6s 61 §. Det g6ller ocks6 mottagarens ombud, eller f6retr6dare. Offentlig delgivning finns d6 handlingar 6r framme en viss tid hos myndigheterna 62 §. F6r delgivning i utlandet g6ller finsk, eller utl6ndsk lag. 6im6 betonar utl6ndsk myndighets ansvar enligt 26.4. § BFL. Det inneb6r att skattskyldig m6ste ge uppgift om fr6n vilket annat land inkomst finns.³⁰⁹ Saknas det internationella avtal och bindande f6rpliktelser g6ller offentlig delgivning i Finland 63 §. F6rutom regler f6r delgivning finns det krav p6 besv6rstid och kvaliteten av inneh6llet i beslutet. F6rvaltningen skall ske rationellt. Besluten skall vara tydliga och motiverade. Dessutom skall det inte f6rekomma j6v i f6rvaltningen, och verksamheten skall vara p6 ett betryggande s6tt kontrollerad. Men utan en fungerande besv6rsr6tt kan ingen r6ttss6kerhet garanteras. God f6rvaltning f6ruts6tter, att man kan f6 handr6ckning i uppr6ttandet av besv6rsskriften. Domarkollegiet skall i de olika r6ttsinstanserna representera objektiv opartiskhet.³¹⁰ H6r skall vi minnas att Skattef6rvaltningen 6r lika fullt en myndighet, och f6ljer samma regler som helt allm6nt inom statlig f6rvaltning. Besv6r kan anf6ras s6v6l 6ver en dom som grundar sig p6 lagenlighet som 6ndam6lsenlighet. Statsr6det kan endast anf6ra besv6r 6ver ett beslut som strider mot lag. Endast part kan s6ka besv6r. Yrkan av r6ttelse kan endast den g6ra som l6mnat in ans6kan om r6ttelse. Besv6ret 6r formalistiskt och kr6ver att vissa formella krav uppfylls. S6ledes m6ste ing6 besv6rsmyndighet vart besv6ret f6rs samt n6r besv6rstiden b6rjar. Vid beviljad besv6rsr6tt till HFD kan h6gsta f6rvaltningsdomstolen i prejudicerande fall bevilja besv6rstillst6nd. 6ver 6renden som g6ller socialr6tt kan besv6r inte anf6ras. EU-domstolens huvuduppgift 6r att EU:s grundf6rdrag f6ljs och likformas.³¹¹ Som n6mns kan avvikande fr6n ett besv6r, 6ven ett myndighetsbeslut, i undantagsfall f6rklaras ogiltigt.³¹² Inom EU kan besv6r anf6ras d6 ber6rd part anser att det finns felaktiga grunder i ett slutligt be-

³⁰⁹ 6im6 (2011) s. 194 o. s. 189. Vid ekonomisk brottslighet 6r det s6rskilt viktigt HD 2011:19.

³¹⁰ Heuru (2003) s. 416.

³¹¹ Heuru (2003) s. 426-440.

³¹² Kulla (1991) s. 361.se HFD 1951 I 8 utn6mning av en l6kare i tv6 kommuners l6karutskott, d6 den beslutit i ett 6rende, d6r den varken kunde ses, varken som tillf6llig eller varaktig, hade 6verskridit sina befogenheter, d6 de avgjorde anst6llning av den gemensamma l6karen.

handlat nationellt domslut. EU-domstolen kan också ge avslag för behandling av ett mål. De facto lämnas många besvär obehandlade, då besvärsggrund saknas.

2.10.3. Fall då undantag i förvaltningen träder i kraft

I 4 § FL (2003/434) ingår undantag i 2 och 3 momentet när FL inte tillämpas;

”Denna lag tillämpas inte på den laglighetskontroll som utövas av de högsta laglighetsövervakarna, om inte något annat föreskrivs särskilt.

När ärenden som gäller förvaltningsklagan behandlas hos andra myndigheter än de som avses i 2 mom. skall grunderna för god förvaltning iaktas och rättigheterna för dem som omedelbart berörs av ärendet tryggas. På avgöranden i ärenden som gäller klagan och på delgivningen av avgörandena tillämpas denna lag.”

Förhållande till annan lagstiftning tas upp i 5 § FL där det stadgas:

”Om det i någon annan lag finns bestämmelser som avviker från denna lag, skall de i stället iaktas.”

Här bekräftas sedan: Bestämmelser om elektronisk kommunikation vid anhängiggörande och behandling av förvaltningsärenden samt vid delgivning av beslut finns i lagen om elektronisk kommunikation i myndigheternas verksamhet (2003/13). Bestämmelser om det förfarande som skall iaktas i förvaltningsärenden inom evangelisk-lutherska kyrkan i Finland finns i kyrkolagen (1993/1054). Förvaltningslagens goda förvaltningsstadgar skall alltid i första hand anses vara en generell lag, varvid nämnda särskilda lagar skilt bör stadga för sina specifika förhållanden 5 § FL.³¹³ Enligt annan gängse lagstiftning går specifika lagar därmed före, men förutsätts inte stå i konflikt med FL.

För att svara mot dessa bestämmelser är det väsentligt att samtliga lagar som reglerar offentlig förvaltning i saklig ordning revideras, så att de svarar mot de krav som man skäligen kan kräva av god förvaltning. I enlighet med detta är då såväl de statliga lagarna, de kommunala och de kyrkliga lagarna i huvudsak anpassade, så att de inte motsäger sig i detta hänseende. Å andra sidan kan man fråga sig om det verkligen är ändamålsenligt att utforma lagar så utförligt att de ständigt måste förnyas i detalj. Vissa riktlinjer och generella hänvisningar till en allmän ramlag om god offentlig förvaltning förefaller mig, som mer ändamålsenlig utan att medborgaren behöver ge avkall på sina rättigheter. Som förvaltningslagen nu är utformad, är den mera i 4 § och 5 § ett säkerställande, att också de andra lagarna på området, kan tillämpas vid behov, och därigenom mera utkristallisera, och betona de skilda offentliga enheternas rätt till specifik lagstiftning. En extern oberoende kvalitetsfunktion för att kunna kontrollera och trygga rättvisa är inrättandet av en ombudsman. Detta för att granska och ta tillvara den enskilda medborgares känsla av oberoende frihet och rättigheter. Låt oss därför se på begreppet ombudsman.

³¹³ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 113 ff.

2.11. Ombudsmannen

2.11.1. Justitieombudsmannen och -kanslern

Ombudsmannen eller i dag justitieombudsmannens roll är ”ett medel att stärka den enskilda medborgarens ställning i förhållande till myndighetsapparaten” enligt Hidén och Saraviita.³¹⁴ Rättssäkerheten och utvecklingen av vad god förvaltning slutligen kanske bäst kan vara, kan lösas genom att se på vilket uppdrag och vilken funktion riksdagens ombudsman fyller och de direktiv och regler som omger denna ämbetsman, samt besvärsmöjligheterna som till detta ämbete kan ombesörjas för ett ställningstagande. Justitiekanslerns och riksdagens justitieombudsmans särskilda skyldighet är att övervaka att grundlagen och de mänskliga rättigheterna efterföljs, anför Viljanen.³¹⁵ Man kan konstatera att riksdagens justitieombudsman (JO) och statsrådets justitiekansler (JK) i linje med normativ rätt, i praktiken kan fungera som den högsta laglighetskontrollen också då det uppstår en konflikt mellan laga överenskommelser och konventioner, samt den nationella grundlagen. Ombudet har som ett instrument en redogörelse som han/hon årligen avger, över sin verksamhet. Denna kan innehålla ett påpekande om en lag som kan leda till att en brist i lagstiftningen eller utlåtande om någon lag som kommer att stå i konflikt med grundlagen på en central principiell punkt.³¹⁶ 3.3 § (535/2011) L om riksdagens justitieombudsman (2002/197) begränsar JO:s behandling av klagomål i normala fall till högst två år sedan den 1 juni 2011.

JO:s rötter sträcker sig som rättsgarant tillbaka till år 1713 då Karl XII inrättade funktionen Kungens Högste Ombudsman. Ombudsmannen (OM) vars uppgift var att fungera som kungens främsta representant. I ett rike med en egenmäktig kung var OM den yttersta rätten och rättvisan i det feodala Sverige. År 1719 förnyades OM:s tjänstestadgar och omvandlades till Justitiekansler (JK).³¹⁷ Observeras kan att JO inte är allmän åklagare som JK.³¹⁸ Inte heller har JO rätt att väcka talan mot JK.³¹⁹ Däremot kan och har JO rätt att övervaka statsrådet och domstolarnas lagenlighet.³²⁰ JO och JK utgör båda två de högsta tjänstemännen inom rättsväsendet.³²¹ Ombudsmannen är en i dag internationell term och ett begrepp som i nordisk rättstradition har ännu äldre rötter. I

³¹⁴ Hidén – Saraviita (1994) s. 120.

³¹⁵ Viljanen (1999 a) s. 145.

³¹⁶ Viljanen (1999 b) s. 700 f.

³¹⁷ Hidén (1970) s. 4. se även Kastari (1977) s. 246.

³¹⁸ Kastari (1977) s. 248.

³¹⁹ Hidén (1970) s. 50. I praktiken saknas dock exempel på detta.

³²⁰ Hidén (1970) s. 51. Erich (1924) s. 124.

³²¹ Kastari (1977) s. 317.

dansk jursk lag omnämns ombudsman år 1241. Egentliga rötter kan ändå vara en prototyp från Qin Dynastin i Kina 221 f.Kr.³²² Termen kan därför med fog anses fått en stark internationell förankring som en beteckning för en neutral högsta ämbetsman, för rättsväsendet i en demokrati. I områden med engelska är termen ombudsman lätt och vedertagen, likaså inom EU. Internationellt finns I.O.I. = International Ombudsman Institute grundad år 1978 som institutionen för 150 ombud.³²³

Erich anser att ”noggranna stadgar måste bestämma gränser för de skilda statsorganens behörighet att utöva offentlig myndighet”.³²⁴ Han framhåller vidare att statsfördrag och initiativ tillkommer regeringen där riksdagen och regeringen bestämmer.³²⁵ Justitiekanslern tillsätts enligt kompetens som närmast omnämns i RF 1922. ”Justitiekanslern omfattar beslut i anledning av klagomål, som hos honom anförts, så äger justitieombudsmannen icke att till prövning upptaga samma sak”. Vidare kan noteras att det inte ligger i JK:s funktion att ta upp klagomål om JO tagit slutlig ställning. Skiljedomstolen i Haag bör lösa tvister mellan stater, noterade Erich år 1924.³²⁶ I dag regleras det av skilda lagar. JO:s verksamhet regleras av lag om riksdagens justitieombudsman (2002/197) och JK av lag om justitiekanslern i statsrådet (2000/193). JO har också genom EU-stadgar och direktiv, avtalet i konventionen om mänskliga rättigheter i enighet med Europarådets artikel 6 ökat skyldigheten till tydliga ramar³²⁷ för vad god förvaltning är och hur en god sed i förvaltningen (= god förvaltningssed) i en anpassad form, skall kunna trygga individens rätt i ett demokratiskt samhälle. Det finns även intressanta aspekter om rättvisa, och lika rättegång då beväring sattes i arrest.³²⁸ Den internationella anpassningens krav är uttryckligen av betydelse för förvaltningslagens förnyelse.³²⁹ 21 § L om justitieförvaltningens riksomfattande informationssystem (2010/372) ger fem år att anpassa information från JO till bl.a. 17 § krav att ha informationen i elektronisk form.

³²² en.wikipedia.org/wiki/Ombudsman (5.8.2009). På 0,19 sekunder visar internet sökmotorn 7 070 000 träffar för ombudsman.

³²³ theioi.com/about/ (20.6.2010)

³²⁴ Erich (1924) s. 72.

³²⁵ Erich (1924) s. 100.

³²⁶ Erich (1924) s. 122-157 jmf. Hidén (1970) s. 108.

³²⁷ **Europakonventionen**, *den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna*, Europarådets konvention om de mänskliga rättigheterna. Europakonventionen undertecknades 4 november 1950 i Rom av högre ämbetsmän från medlemsstaterna i Europarådet. För medlemskap i Europarådet krävs numera att konventionen ratificeras. Europakonventionen tillkom för att lagstadga FN:s universella deklaration om de mänskliga rättigheterna, och var fundamental för stiftandet av Europarådet.)

³²⁸ se t.ex. Scheinin (1999) s. 754. Utan domstol militär arrest EMRD 265/1987 o. EMRD 291/1988.

³²⁹ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 3.

2.11.2. När behövs ombudsmannen?

Primärt gäller att god förvaltning följs. När det inte är god förvaltning kan JO behövas. En kort beskrivning av vad som borde ingå i god förvaltning kan belysa den senare normeringen som ges genom JO:s årsberättelser. JO är den högsta rättsinstansen genom sina ställningstaganden i en central ställning och övervakar att god förvaltning följs.³³⁰ Deras ställningstagande berör tidigare nämnda fyra kategorier myndighet:

1. offentliga anstalter
2. offentliga föreningar
3. bolag för offentliga tjänster
4. en person som företräder myndighet.

Dessa är samma som omnämns i ISL och som verkar självständiga enligt 91.1. § GL. (se 2.5.). FPA politiskt tillsatt styrelse som väljs av riksdagen,³³¹ och statstjänstemannens ställning är starkare än anställda i arbetsavtalsförhållande, men oberoende av detta, betonas effektivitet och resultatriktad förvaltningsverksamhet, borde det gälla alla av staten avlönade funktionärer.³³² Lika viktigt som rekrytering av tjänstemän är därför oberoende justitieombudsmän då tjänstemannapersonalens kvalitet och tillika möjligheter att verka med kompetens inom förvaltningen är avgörande. Kompetens, avancemang och oberoende ställning bör ge kvalitetsnormer.³³³ En objektiv ställning måste iaktas vid tillsättande av domartjänster, som bör hållas obundna och neutrala, inom förvaltningen. Valet av rättsväsendets ämbetsmän sker därför, så att säga genom intern utnämning, för att eliminera politiskt beroende och för att bevara domarväsendets självständighet.³³⁴ En objektiv kvalifikationsnorm måste vara, att alla myndighets tjänstemän inbördes skall var jämförbara.³³⁵ Nepotism kan inte tolereras vid val av utövare i god förvaltning.³³⁶ Ett tjänsteförhållande har uppstått genom en myndighets ensidiga förvaltnings beslut i och med den utnämndas samtycke.³³⁷ Likhet inför lagen förutsätter att utnämning av tjänsteman måste beredas lika möjlighet oberoende av ålder och sökande bör vara likvärdigt.³³⁸ Annan diskriminering får heller inte stå i strid med jämlikhet.³³⁹

³³⁰ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 20.

³³¹ Mäenpää (2003 b) s. 89.

³³² Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 22.

³³³ Kulla (1991) s. 25.

³³⁴ Kulla (1991) s. 60 f. Kritiskt kan det förefalla som någon from av tjänstenepotism. Se vidare direkt jäv.

³³⁵ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 70 f.

³³⁶ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 26. God förvaltning kräver att jäv inte föreligger vid val av tjänsteutövare.

³³⁷ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 36.

³³⁸ Aalto (2008) s. 160. HFD 2006:93 ålder - endast en intervju kunde inte ge belägg om diskriminering. 6.2 § o. 125.2 § GL. 12.1. § L om kom. tjänsteinnehavare, 6 o. 17 § L om likabehandling, 90 § KomL.

Utnämning efter tjänsteförslag är av betydelse då kraven på objektivitet och behovet av specialkunskap hos den myndighet, som uppgör tjänsteförslaget betonas. Detta tillämpas närmast vid tillsättandet av domare. En professorstjänst kan också tillsättas genom kallelseförfarande när man vill besätta tjänsten med en viss person eller för viss tid.³⁴⁰ Målet för en rättshandling kan alltid vara fråga om en order av kompetens.³⁴¹ Enbart god förvaltning som ett kriterium är ändå inte tillräckligt med beaktande av objektiv rättvisa. Tjänstemän skall vid förvaltningsärenden följa rekommendationer som ges av t.ex. ER ministerkommittén 11.3.1980 Nr R 1980/2 enligt Aer. Omdöme av myndighet förutsätter att myndighet:

- inte strävar till en annan makt än till vilken den är given
- verkar objektivt och opartiskt, samt beaktar endast
- ifrågavarande för fallet relevanta omständigheter
- följer principerna för rättslig jämförbarhet och undviker orättvis diskriminering
- i beslut upprätthåller saklig balans genom att beakta i beslutet faktorer som kommer ovanifrån och påverkar den enskildes rätt, frihet eller intressen samt å andra sidan mål för beslutet
- ger beslut i rimlig tid med beaktande av hur komplicerat ärendet är
- tillämpar konsekvent förvaltningsdirektiv, men ändå med individuell hänsyn.³⁴²

Trots alla regler och förbättringar kan en enskild individ uppleva sig illa behandlad. Vid ett eventuellt missnöje, må vara att det grundar sig på subjektiv rätt för individen, är i ett rättssamhälle en objektiv, extern myndighet av vikt. Detta kan ske genom de regler och den trygghet som en JO kan utgöra. Genom besvär till JO kan varje medborgare få en annan syn på ärendet och det kan leda till, att det ger en praxis som även vidare utvecklar rättssäkerheten. I första hand är det den nationella justitieombudsmannen och om nationen inte ger rätt kan man besvära sig till den europeiska ombudsmannen.

2.11.3. JO:s årsberättelse

I sin avhandling om JO tar Hidén upp två möjligheter att ta upp ett ärende. Det ena att det förefinns laglig rätt att undersöka ett fall, det andra att en lag förblivit så otydlig att praxis visar att den med beaktande av *de lege lata*, inte till sin funktion eller till sitt in-

³³⁹ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 85. Jämför med de mänskliga rättigheterna där även ingår antidiskriminering förorsakat av ras, hudfärg, kön, språk, religion, politisk eller annan åskådning, nationell eller social härkomst, egendom, börd eller ställning i övrigt.

³⁴⁰ Bruun – Mäenpää – Tuori (1998) s. 91-93.

³⁴¹ Aer (2000) s. 47.

³⁴² Aer (2003) s. 218.

nehåll kan stämma.³⁴³ Helt konsekvent med linjen av öppenhet och transparens avger JO sin årsberättelse. Kravet på offentlighet anses tryggt genom att JO ger ut sin årsberättelse. Det är ändå ett problem att den årsberättelse som riksdagen får, kommer sent ut efter kalenderårets slut, vilket kan leda till svårigheter att vidta snabba åtgärder. Särskilt besvärligt är det i fall då det berör riksdagens verksamhet.³⁴⁴

Granskningen av JO:s årsberättelse i maj 2007 var från år 2005. Justitieombudsmannens berättelse från år 2005 tar upp kriterier på god förvaltning. Vid uppföljning sker granskningen av JO:s årsberättelser till år 2009. Först ett konstaterande att rätten till god förvaltning inom EU bör efterföljas. Det förklaras med principen för en god förvaltning som förutsätter laglighetskontroll av myndighet. EU-medborgarnas rättigheter till god förvaltning, rättssäkerhet och miljö bör vara garanterade. Den grundläggande rätten till god förvaltning baseras i stort på förvaltningslagen konstaterar justitiekanslern. Garantin för en god förvaltning innebär också jämlikhet och egendomsskydd. Konstateras kan att lagtexten inkluderade kravet ”god förvaltning” enligt 21 § GL, samt till slut krav på en rättvis rättegång som en förutsättning för att god förvaltning skall föreligga. Myrsky betonar medborgarens rätt enligt 21 § GL till saklig behandling.³⁴⁵

Några besvär över tjänsteutövande av medborgare kan belysa vikten av kompetenskrav och snabb och saklig behandling av ärenden:

HFD 2003:1 Hörande av part - Rättande av sakfel - Självrättelse - Åland - Ålands landskapslagstiftning - Ålands landskapsstyrelse - Ålands landskapsstyrelses behörighet - Återbrytande - Återkallande av förvaltningstillstånd. Målet gällde rättelse av sakfel då myndighet beviljat jakträtt, som utgick från en för stor jaktareal. Ålands landskapsstyrelse hade inte utan att bereda A tillfälle att yttra sig, fastän det annars var lagligt, att återkalla beslutet. Landskapsstyrelsen måste ersätta A:s rättegångskostnader. Detta prejudikat visar på kravet av att *höra part, smidiga möjligheter*, som de facto kan och bör användas för, *att avhjälpa ett sakfel*, vilket leder till att den *tid som får användas skall vara rimlig*, varför man ansåg att myndigheterna i detta fall hade felat.³⁴⁶

BJK 23/31/03. Biträdande justitiekansler hade tagit ställning, till ett felaktigt avgörande i tvistemål. Tingsrätts lagman hade begärt skriftligt utlåtande av kärende. En de facto given utsago inom utsatt tid räckte. Lagmannen fick anmärkning för felaktigt för-

³⁴³ Hidén (1970) s. 109.

³⁴⁴ Hidén (1970) s. 283-286.

³⁴⁵ Justitiekanslerns berättelse för år 2005 s. 12-45, Myrsky (Verotus 2007) s. 486.

³⁴⁶ 19 § Lagen om ärendenas handläggning i landskapsstyrelsen (ÅFS 58/1975). 63 § FPL.

farande av oaktsamhet, begånget brott mot tjänsteplikt av oaktsamhet. *Kärande har rätt att kräva en kompetent behandling av sitt mål.*

BJKS 381/1/05. Biträdande justitiekanslers ställföreträdare anser att ansökan om rättelse av ett beslut om studiestöd som dröjt 2 år och 4 månader var helt oacceptabelt.

Förfarande inom förvaltning tillämpas i sin helhet rätten inom offentlig förvaltning. Den skall trygga den enskildas rättsskydd. Förvaltningsprocesslagen (1996/586) tillämpades tidigare för rättsskipning i allmänna förvaltningsdomstolar.³⁴⁷ Dagens förnyade och kompletterade förvaltningslag, svarar mot dagens krav. 1 kap 1 § Lagens syfte: ”genomföra och främja god förvaltning samt rättsskydd i förvaltningsärenden”, vidare skall kvalitet främjas och gott resultat i service ges. Syftet och omnämmande av god förvaltning, som särskilt betonas i lagen, är nytt jämfört med äldre lagstiftning om förvaltningsförfarande. Enligt Myrsky granskar JO på eget initiativ årligen 30-50 fall.³⁴⁸ Övervakningen av JO anser Myrsky utgör en viktig säkerhetsventil i rättssäkerhetssystemet.³⁴⁹ Den nya förvaltningslagen förutsätter att i god förvaltningssed ingår också en motivering av beslutet. Redan tidigare kan man notera att HFD krävt att ett beslut skall ha en motivering. HFD 17.10.2000 liggare 2605 redogör för ett fall där en journalist inte på behörigt sätt fått en motivering av varför utrikesministeriet inte delgav beslutet med kopior från tre bilagor, utan endast uppgav att dessa var hemligstämplade.³⁵⁰ I detta fall kommer behovet av att ge, en *motivering till ett myndighetsbeslut* fram.

Dessa relaterade fall visar på kravet att höra medborgaren och tidens betydelse, så att även smärre sakfel hellre rättas, än oskäligen tid används. Viktigt framstår alltså att ett ärende skall hanteras och avgöras inom rimlig tid. Vidare anförs rätten till att få kräva kompetent behandling, samt ytterligare att varje beslut tydligt skall ha en skriftlig motivering. I det senare relaterade fallet anser JO att en myndighet måste kunna bevilja ett studiestöd på kortare tid än 2 år 4 månader, vilket innebär att envar har rätt, att kräva snabb och korrekt behandling av ärendet. JO fallen bekräftar målet som redogörs i kriterierna av förvaltningspraxis, som anförts som krav för god förvaltning. Dessutom är transparens, motiveringar och tydlig kommunikation av betydelse. En självklarhet är kompetent behandling genom att slarv av tjänsteman inte får förekomma. Detta kan kanske förebyggas genom interna kontrollförfaranden.

³⁴⁷ Soikkeli (2003) s. 47, Mäenpää (2007b) s. 73 för beskattning gäller 81,1 § GL som innehåller krav på att skatt skall regleras i lag och rättssäkerhet samt 124 § GL rättssäkerhet vid förvaltning av köpta tjänster. Jmf. Myrsky (Verotus 2007) s. 483.

³⁴⁸ Myrsky (Verotus 2007) s. 475

³⁴⁹ Myrsky (Verotus 2007) s. 486.

³⁵⁰ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 337 f.

2.11.4. Ombudsmannen vid EU

Hyser medborgare vidare missnöje kan det finnas en möjlighet att vända sig till EU – ombudsmannen vars uttryckliga uppgift är att avhjälpa allvarliga, komplexa, genomgripande frågor, och problem i klagomål.³⁵¹ Några EU - mål kan ge en viss vidare uppfattning: Mål C-237/05 *EU kommissionen mot Republiken Grekland* har följande komponenter: Fördragsbrott – Offentliga tjänsteavtal – Upptagande till sakprövning – Tjänsternas karaktär – Principen om öppenhet och icke-diskriminerings-principen. Målet berör offentlig upphandling av tjänster, tjänsterna avser offentlig förvaltning, kommissionen ansåg att tillräckligt god tid inte låg för handen. Jmf. 36 – Se dom av den 12 maj 2005 i mål C-287/03, *EU kommissionen mot Belgien* (REG 2005, s. I-3761), punkt 27 och där angiven rättspraxis. 39 – Dom av den 21 juli 2005 i mål C-231/03, *Coname* (REG 2005, s. I-7287), avseende en koncession till ett huvudsakligen offentligt ägt företag för administration av den offentliga tjänsten att distribuera gas.

Kommissionen ansåg i sitt beslut bl.a. att skilda parter inte behandlats olika, ett stöd som kommissionen givit har sökande underlåtit att ange skäl till att detta stöd skulle ha snedvidit konkurrensen. Talan ogillades och sökande skall ersätta rättegångskostnaderna.

I ovannämnda fall ansåg man att staten vid sin offentliga upphandling inte gjort fel, men visar också på den enskildes rätt att besvära sig och förlora, vilket bör betraktas som en grundrättighet inom EU. I följande visas på ett skattestöd:

Statligt stöd – Sjötransport – Befintligt stöd – Nytt stöd – Tjänst av allmänt ekonomiskt intresse. I mål T-17/02, *Fred Olsen, SA*, med säte i Santa Cruz de Tenerife (Spanien), ... angående en talan om ogiltigförklaring av kommissionens beslut av den 25 juli 2001 i ärendet om statligt stöd– Spanien – Stöd till rederiet *Transmediterránea* (EGT C-96/02 s. 4):

1) Talan ogillas. 2) Sökanden skall bära sin rättegångskostnad och ersätta kommissionens rättegångskostnad. 3) Konungariket Spanien skall bära sin rättegångskostnad.

I mål T-157/01:

Danske Busvognmænd, Frederiksberg (Danmark),

- 1) Kommissionens beslut SG (2001) D/287297 av den 28 mars 2001 (stöd NN 127/2000) ogiltigförklaras i den del det innebär att det stöd som de danska myndigheterna har beviljat *Combus A/S* i form av kapitaltillskott på [Y] DKK och [X] DKK har förklarats vara förenligt med den gemensamma marknaden.
- 2) Talan ogillas i övrigt.
- 3) Kommissionen skall bära sin rättegångskostnad och ersätta sökandens rättegångskostnad.
- 4) Konungariket Danmark skall bära sin rättegångskostnad.

³⁵¹ Europeiska ombudsmannen: Årsrapport 2005 s. 5.

Också i detta fall förelåg inte rätt att kräva tillbaka ett stöd, då det inte anser det sätt, som lagen föreskriver och skulle snedvrída konkurrens och fri upphandling. Det första fallet visar på krav på lika behandling, som ansågs föreligga. Av dessa fall kan man se att särskilt ekonomiska frågor och subventioner kan leda till problemställningar som för medborgaren inte alltid är så klara. För myndigheter och större operatörer kan det även finnas ett behov att i tveksamma fall få ett avgörande i en strävan efter att skapa en gränsdragning i rättvisa, objektivitet och god förvaltning.

I ett demokratiskt rättssamhälle räknar man med att ombudsmannen omfattas av hela 120 länder.³⁵² Denna svenska konstruktion från 1700-talet är opolitisk och uppgiften är att vara en neutral, rättstillämpande normering över myndigheternas rättsskipning. Den är den nationella eller flera nationella instanser som på ett rättsvetenskapligt plan, skall borgen för ändamålsenlig hantering med trygghet och rättssäkerhet för medborgarna som mål. Man kunde kalla det en kvalitetskontroll av det nationella rättsväsendet. Den implicita definitionen av god förvaltning, kan man därför läsa ut av de fall som blir aktuella för säkerställandet av all rättssäkerhet, kan för medborgaren alltid ifrågasättas. Den neutrala kontrollmöjligheten är således JO, där ärendet även kan vara beskattning.

2.12. Kritik av god förvaltning

All administration är en extra börda. Det innebär mera självförstärkande utgifter. Enligt Wagners lag³⁵³ ger en bruttobeskattning alltid en allt högre beskattning på sikt. Då skatten finansierar administrationen innebär det, att den kan bli ineffektiv och kräva allt mera skatteintäkter. Detta leder till ökad beskattning utan högre och bättre service. Staten stadgar allt mera lagar för kommunen och deras finansieringsplikter. En lag för kommunal finansiering borde kunna tänkas helt finansierat utgående av den lokala bedömningen, och pålagor av staten med statsandelar. Fördelningen av samfundsskatten beredd av inrikesministeriet är en atypisk skattelag. Här har arbetstillfällena fått avgöra var beskattningen av samfundet skall ske oberoende av kapitalfinansieringen, och ett företags huvudkontor.³⁵⁴ Det oaktat betalar invånarna skatt för inkomst som arbetstillfällena ger i sin hemkommun. En striktare indelning av vad som skall finansieras med kommunal beskattning och vad med statsmedel i kommunen borde införas. Detta som

³⁵² law.ualberta.ca/entres/ioi/About-the-I.O.I./History-and-Development.php 2007-05-23. och på nätet kom i maj år 2007 hela 17 200 000 svar.

³⁵³ http://sv.wikipedia.org/wiki/Adolph_Wagner#cite_note-0 11.4.2010. Adolph Wagner är känd för sin lag som postulerar att statsutgifterna ökar som en konsekvens av den ekonomiska utvecklingen sett över en längre tid. Se för systematiken Wikström (1982) s. 314-321, Wikström (1985) s. 13.

³⁵⁴ Se SMIM 1/1998.

ett led till effektivitet. Som nu är gäller ett blandat ansvar. Staten ålägger kommunen viss service. Till den del som tjänster kan köpas rationellt har god förvaltning ansetts vara normgivande för köpta tjänster. Var gränsen till god ekonomi och god förvaltning går är inte utrett. Enligt EU:s målsättning är fri rörlighet av arbetskraft och effektiv marknadsekonomi samt fri skolning några av de mål som EU-medlemsstaterna har enats om. Rättelse av beskattning, gäller endast implicit köpta tjänster.

Finansiering av all ålagd service i samhället är inte lätt. Man kan ta utbildning som ett exempel. En kommun står för grundskolning. Beroende på fortsatt skolning kan eleven och studeranden allokera sig, till en annan kommun. Låt oss ta som exempel skolning av skattedoktorer. En doktorand och senare doktor år 1991 vid Hanken hade inte en doktor i skatterätt som handledare utan en redovisare. För utveckling av en vetenskap måste alltid någon vara den första, fastän en i ämnet kompetent handledare inte finns. Linnakangas räknar denna avhandling helt rätt som en inom företags- och näringsbeskattning bland 16 andra.³⁵⁵ Då denna doktor verkar i Vasa har denna hållits inom regionen. Men det finns flera fall, där man skolar människor och de verkar i en annan kommun eller ett annat land. Nyvinning kräver att även en handledare över en disciplin på angränsande områden kan vara tillräckligt kompetent som formell handledare för en disputation. Karl Willgren som disputerade med en avhandling om gårdfarihandlarens rätt att idka sin näring räknas trots sin insats som grundforskare i skatterätt inte som skattedoktor, utan först Paasikivi med en avhandling i skattehistoria.³⁵⁶ Skatterättsfilosofiska avhandlingar finns inte ännu i Finland. Som i inledningen var mantalsskrivning i Romarriket grunden för skatteindrivning. Utan statsförvaltning och god administration³⁵⁷ finns risken att ingen skatt kan tas ut. Detta stycke om administration och skattefinansiering visar på problem med vem som skall räknas som finansär av service. Regelverket finns för utlokalisering av offentlig service. Processen för att trygga tillräcklig skatt kan kanske ske denna väg. Men här finns krav på ett regelverk som kan bli dyrt. Kontrollen av en utlokalisering av tjänster får inte vara högre än nyttan. Även problematiken att skatten kanske inte skall finansiera och administrera allt i en kommun som är enligt kommunens självständiga intresse tjänster som hör till kommunens skyldighet att tillhandahålla. Detta accentueras än mer med EU regler – sanna eller falska – som man tror att bör tillämpas. En snabb service kräver kompetent och kunnig personal. Detta bör få ha sitt rimliga pris.

³⁵⁵ Linnakangas (Verotus 2010) s. 16 f.

³⁵⁶ Linnakangas (Verotus 2010) s. 17.

³⁵⁷ Jmf Koivisto (2011) s. 4 som inte skiljer mellan god administration och god förvaltning och Tuori (Oikeus 2011) s. 393 som kritiserar detta.

Särskilt har Finland prickats av EU att vissa ärenden tar för lång tid (se 4.7.2.4. HFD 2005:15). Det samma gäller förslag till hur få mera för mindre skatt. Dessutom måste alltid en acceptabel rättvisa finnas. God förvaltning i Skatteförvaltningen har berörts. Formerna för de skatterättsliga kraven i rättsskyddet behandlas ingående i kapitel tre och fyra.

Den enskilda medborgarens rätt tas tillvara av JO vid förvaltningsbeslut. Europeiska ombudsmannen är enligt Maastricht 1992 ett instrument för EU-medborgare. "Ombudsmannen skall vara en medlande länk mellan medborgarna och EU:s myndigheter".³⁵⁸ EU:s JO uppdrag är identiskt med det nationella: "Mottagning av klagomål av EU-medborgare." Ärenden skall gälla orättvis behandling, diskriminering, maktmissbruk, bristande information eller vägran att lämna ut information, onödig fördröjning av beslut, samt inkorrekta förfarande. Samtliga dessa exempel på missförhållanden kan ändå leda till alltför stor subjektivitet. Fördelen med JO är oberoende och möjligheter, att agera självständigt. De nationella kulturerna och hävd kan ge ett avbräck i rättvis behandling. I ett land kan tröskeln vara högre för klagomål än i ett annat land. Full rättvisa kan knappast uppnås med JO, men det är någon form av trygghet för medborgarna. Det visar på institutioner och byråkrati i ett allt mer komplext samhälle. Klagomål måste anföras till EU:s JO inom två år. Detta korresponderar sedan 2011 med JO i Finland. Transparens försöker man trygga genom årsberättelsen.

2.13. Sammandrag

Den primära rättsnormeringen inom förvaltning är för medborgarens eget rättsskydd. Detta skyddas genom lagar inom förvaltningen. Förvaltningslagen är förankrad med normeringar från grundlagen. Numera krävs i 21 § GL att myndighet ger råd vid upprättande av handlingar. 124 § GL avgränsningar och kräver skilda lagar om offentliga tjänster vilka kan utlokaliseras och konkurrensutsättas. Myndigheter skall ge råd både materiellt som formellt, vilket skall ses som en fråga om medborgarens grundläggande fri- och rättigheter. Grundtanken är att en myndighet som kontrolleras av lag skall vara effektiv och ha kontroll. Kontrollen är såväl medborgaren samt formellt sett revision, eller motsvarande. Besvär för smärre belopp anses inte vara ändamålsenligt. Besvärslätten är en av de viktigaste kvalitetsnormer för god förvaltning. En väl administrerad och organiserad förvaltningsenhet utgör grunden för god förvaltning.

³⁵⁸ http://europa.eu/institutions/others/ombudsman/index_sv.htm 17.6.2010.

Kvaliteten av tjänsteman är a och o för förtroende av tjänstemannen och grunden för god förvaltning. Med prejudikat och stor försiktighet vis á vis jäv är det delvis svårt för vissa yrkeskategorier att ha biinkomster. Detta gäller särskilt poliser. Internationella lagar stadgar om hur och vilka regler, som en stat förbundet sig till. De folkvalda politikerna omsätter genom lagstiftning de krav, som befolkningen måste rätta sig efter, för vilket politikerna får eller inte får förtroende genom val. I Finland utgörs den verkställande offentliga myndigheten av stat, kommun eller kyrka. Tjänstemannen är den funktionär, som omsätter de krav som god förvaltning kräver i staten. De nationella lagarna ger ramarna för vad varje stat bundit sig vid, att följa och med gemensamma normer också följer. Skilda specifika lagar går före den allmänna förvaltningslagen. Därför har dessa strävat att harmonisera med förvaltningslagen.

God förvaltning grundar sig på tillit till en kompetent och icke jävlig omutlig tjänstemannakår. För klienten i praktiken förutsätter god förvaltning att man får handledning i tillvägagångssättet, vad man får besvara sig över, och hur tillvägagångssättet bör vara. Man anser att den formella besvärsrätten och handledningen åligger myndighet. I berörda ärenden bör besvärstid, plats och instans framgå. Dessutom krävs, att varje juridiskt beslut skall ha en tydlig motivering. Elektronisk information skall underlätta ett snabbt och korrekt hanterande av ett ärende. Envar medborgare har rätt att förvänta sig god förvaltning. Vid missnöje kan medborgaren vända sig till ombudsmannen med en klagan. Då det inte entydigt finns definierat i lag kan JO och JK genom JO:s årsberättelser påverka utvecklingen av god förvaltning. God förvaltning avgränsas och redogörs av riksdagens JO i årsböckerna. Fall som ingår där om god förvaltning är lika behandling, effektiv och kompetent service, motivering till beslut och rimlig behandlingstid. Särskilt kan offentlig upphandling och frågor, med ekonomisk vikt, skapa oenighet i myndigheternas agerande, där dock subventioner ändå kan godkännas under vissa omständigheter. Men även här gäller kravet ”rimlig tid” i ett ärende då myndigheten behandlar det.

Skatteförvaltningen har i 26 a-e § BFL tagit in god förvaltning enligt genomgångna kriterier. Från ursprunget (1067/2003) till läget i dag (520/2010) finns signifikant inga prejudikat för 26 a-e § BFL. Detta stärker intrycket av mer chimär teknisk beredskap för god förvaltning inom skatterätten, utan att vara stadgar för ett verkligt nytt skatterättsligt behov. För ekonomisk aktivitet och, som konformitet i beskattningslagarna och skatteunderlag, kan det ändå vara väl motiverat att det är stadgat.

Ekonomisk konkurrens av tjänster och god förvaltning förutsätter konkurrensutsättning. Service med finansiering av offentlig rättshjälp för medborgare med lägre inkom-

ter strider inte mot strikt ekonomiska tjänster och därför kan det inte betecknas som ekonomisk verksamhet. Kommissionens talan bör enligt förslaget därför förkastas i mål C-246/08 *EU Kommissionen v. Finland* i föredraget den 7 juli 2009.³⁵⁹ Noteras här kan ändå att EU-rätten efter Lissabonfördraget som trädde i kraft den 1 december 2009 blev en juridisk självständig person. Domstolens namn blir konformt med denna Europeiska unionens domstol (EUD). Till domstolens behörighet hör rätten att avge förhandsavgörande som berör frihet, säkerhet och rättvisa.³⁶⁰ Normerna för EU-skatterätten avgränsar Finland och de övriga EU-staterna i huvudsak då de är förenade med Finland eller en EU stat. Med engelska kanalöar och Åland, samt vissa andra rättsliga undantag inom EU bör EU normerna gälla.³⁶¹ Ändå har Finland bevarat en stor del av sin nationella integritet i beslut om direkt beskattning. Endast då det berör den inre marknaden inom EU gäller EU beskattningen helt de finländska förhållandena.³⁶² Därför är de nationella möjligheterna till rättelse av beskattning, a priori viktiga.

God förvaltning, ett begrepp som funnits länge, men då det till vissa delar kan vara en ny utmaning inom den praktiska offentliga förvaltningskulturen kan JO:s aktiviteter och gränsdragningar, starkt bidra till den nydaning som krävs. Här kan man instämma med Habermas tanke om att en moralisk bindande kraft skall vara den giltiga normen, som omvandlas till en bindande norm. I detta har den verkställande kollektiva viljebildningen med den politiska makten möjligheter, att föra över befogenheter som utövar kontroll i rättens namn och med den politiska makten som medium.³⁶³ Dock kan man i Habermas uppfattning se realiteten att det är samhällets kollektiva politiska vilja som avgör vilken allmänt accepterad rättsnorm som är gångbar i en nationalstat med liberal rättsnormering. Expansionen av skatteexperter³⁶⁴ tyder på att beskattningens enskilda betydelse ökar. Detta kan innebära att marginaliserade individer inte har råd med experter. Till vilken del detta kan innebära ett individuellt avbräck i lika behandling och lika rätt på grund av ekonomiska resurser kan man fråga sig. Är rättssäkerheten till alla delar den, som den bör vara? En traditionell komponent av detta är även rätten till rättssäkerhet genom rättelse av beskattningen som följer i nästa kapitel.

³⁵⁹ europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62008C0246:SV:HTML 23.7.2009.

³⁶⁰ curia.europa.eu Pressmeddelande nr 104/09, 17.6.2010.

³⁶¹ Helminen (2012) s. 24 f.

³⁶² Helminen (2012) s. 26.

³⁶³ Habermas (1997) s. 41 f.

³⁶⁴ Linnakangas (Verotus 2010) s. 14 f. drygt 50 forskare har disputerat i skatterätt i Finland under de senaste 50 åren. Före detta fanns bara fyra.

II

RÄTTELSE AV BESKATTNINGEN

3. BESKATTNINGSFÖRFARANDET

3.1. Allmänt

All förvaltning behöver för att kunna fungera en finansiering. Om god förvaltning i lag stadgas för offentlig förvaltning bör det även gälla beskattningen. Beskattningen bör dessutom upplevas som rättvis, vara begriplig och ha ett transparent förfarande. Beskattningen sker genom lagen om beskattningsförfarandet. Förståelse av beskattningens uttag till beskattningsförfarandet kan en redogörelse av utvecklingen för beskattningen i Finland ge. Med jämna mellanrum sker tidvis stora skattereformer. År 1995 utfördes en reform där man strävade efter en förenklad beskattning och också administration.³⁶⁵ Regeringens proposition 131/1995 till riksdagen tar upp motiveringar och reformförslag. Beskattningslagen (1958/482) från 1958 ersätts med ingången av år 1996 av en lag om beskattningsförfarandet (BFL). Lagen är antagen 19.12.1995, nr 1558 i Finlands författningssamlingar. Nytt var att beskattningen kunde ske genom ett skatteförslag. Sålunda har de som kan omfattas av ett skatteförslag endast skyldigheten att granska skatteförslaget och de är befriade från tidigare års deklarationstvång.³⁶⁶

Regeringens proposition 91/2005 gör vidare en rationalisering. BFL:s lagstiftning (1995/1558) är uppdaterad genom flera lagändringar främst genom lag (1145/2005). Från och med år 2006 samlar nämligen Skatteförvaltningen från utomstående in uppgifter och deklarationsförfarandet ändras genom lagändringarna i 2 och 3 kap ISL (1145/2005) och BFL (1079/2005). Förfarandet är ytterligare rationaliserat, dels genom automatisk informationsbehandling³⁶⁷ och genom att använda på förhand ifyllda blanketter, dels genom att skattebetalaren efter kontroll returnerar dem kompletterade om de anser att en ändring är grundad.³⁶⁸ Generellt kan man konstatera att beskattningen skall ses, som en del av förvaltningslagens förvaltningsbeslut och hanteras i enlighet med denna lag, trots att denna har liten betydelse i och med de specifika beskattningslagarna. Beskattningsförfarandet utgör fortfarande lagen som utförligt tar upp regler som gäller beskattning.³⁶⁹ Benämningen Skatteförvaltningen infördes genom lag (2010/503).

³⁶⁵ Andersson (1996) s. 1.

³⁶⁶ Skattestyrelsens beslut om deklarationsskyldighet (1996/1117) tar i detalj upp deklarationsskyldighet. Årsdeklarationen inlämnas enligt deklarerans juridiska ställning. Flera inkomstslag kommer ex officio till skattemyndigheterna varvid en dubblering av informationen kan minskas genom att allt flera normala löntagare får ett skatteförslag, och inte behöver lämna in årsdeklarationer.

³⁶⁷ RP 91/2005 rd s. 18.

³⁶⁸ RP 91/2005 rd s. 15.

³⁶⁹ RP 91/2005 rd s. 6. Mäenpää (2007b) s. 259 f. I skatteärenden skall alltid först sökas rättelse.

Rationaliseringen av beskattningen har blivit möjligt genom att tillåta Skatteförvaltningen att ta upp direkt de uppgifter arbetsgivare, pensionsanstalter, försäkringsbolag och likvid som virkesuppköpare erlägger, som skattebetalandes inkomst. Vidare har fiskus fått rätt att begära in uppgifter av kreditanstalter och banker. Dessa bör utan avgift lämna uppgifter som omfattas av upplysningsskyldighet.³⁷⁰ Bankens utgifter för detta måste ses som räntor inom ramen för aktuella källskattepliktiga placeringar och utgiftsräntor som är avdragbara i beskattningen. En konflikt kan uppstå om kreditanstalterna senare anser, att dessa uppgifter bör avgiftsbeläggas. Skall detta ske på skattebetalarens bekostnad eller utgöra en driftutgift inom Skatteförvaltningen? I vilken relation står uppgifter från penninginrättning med bankhemligheten? Om en t.ex. utländsk kreditanstalt kan utelämna skatt från kapitalinkomstsuppgifter utan påföljd får denna anstalt en konkurrensförmån. Finsk lag kan inte i full skala täcka utländska rättssubjekt. Rättelse av beskattning har således flera frågor som de kan beröra enbart i krav på kreditanstaltens skyldighet att lämna gratis uppgifter. Beskattningslagen var synnerligen exakt definerad. Detta ledde till ett ständigt behov av förnyelse. Beskattningsförarbetet har koncentrerat och effektivt fört en fungerande delegering av lagstiftningsnivåerna nedåt.³⁷¹

Skatteförvaltningen har härmed fått en viktig normerande betydelse, vilket gör det ännu angelägnare att dissekera utvecklingen och dess trender. Det oaktat är all beskattning koncentrerad centralt till uppbörd genom Skatteförvaltningen. Det gäller statsskatt, kommunalskatt, samfunds inkomstbeskattning, kyrkoskatt samt folkpensions- och sjukförsäkringsavgifterna. Ytterligare kan man konstatera att den allt mera utvecklade ADB-hanteringen underlättar uppsamlade av uppgifterna.³⁷² Karakteristiskt för ett gott skattesystem är rättvishet, rättssäkerhet och möjlighet till förhandsprognostisering.³⁷³

Med rättvisa avser man att rättssubjekt i samma ekonomiska läge bemöts lika. 26 § 1 mom. BFL betonar: "... skattetagarens och den skattskyldiges *intressen* beaktas på *lika grunder*" (946/1998). Detta krav på rättssäkerhet förutsätter att skattelagar kan tolkas lika och konsekvent. Skattebetalaren bör också kunna kalkylera och inse vad ett ekonomiskt beslut leder till i beskattningen. Är dessa krav uppfyllda kan man tala om *skatterättssäkerhet*. Skatteförvaltningen bör vara administrerad genom *god skatteförvaltning*.

³⁷⁰ RP 131/1995 rd s. 31.

³⁷¹ Andersson (1996) s. 2. Jmf. Lagutvecklingen efter femton år i LoSf (2010/503) har rationaliserat det vid administrationen så att Skatteförvaltning är en enda enhet som täcker hela landet.

³⁷² Skattestyrelsens publikation 811 s. 11: Numera uppmanas arbetsgivarna att redovisa sin årsredovisning för utbetalda löner och redovisade innehållna skatter med maskinläsbart text, samt deras uppmärksamhet fästs vid att undvika manuell och maskinläsbar rapportering för att inte skattebetalaren plötsligt skall få dubbelt så hög skatt.

³⁷³ VM TM 17/97 s. 1.

Skatteförvaltningen skall verka rättvist och opartiskt utan onödiga administrativa kostnader för skattebetalaren eller skattetagaren. 26.6 § BFL: ”... *lika bemötande* av de skattskyldiga samt skattekontrollens *behov*” (1079/2005). Skatteförvaltningen skall ha hög signifikans på sin arbetskvalitet senast genom Skattekontolagen (2009/604).

Skattebetalaren har rätt att vid skattegranskning kräva objektivitet. Vid avvikelser följs en bevisbörda med höga krav av hörande av den skattskyldige med tydliga motiveringar om fiskus avviker. Den skattskyldige har rätt om beskattaren anser att det finns skäl att avvika från deklarationen enligt 26.3 § BFL(1079/2005): ”... avviker ... *en skälig tidsfrist för avgivande av bemötande* ... vilka omständigheter som särskilt skall utredas”. Det skall med andra ord råda ömsesidig *god skatteseed*. I synnerhet har man kraftigt kritiserat att efterbeskattning sker innan skattebeslut vunnit laga kraft.³⁷⁴ I fåmans aktiebolag har man kritiserat fiskus för att frånse aktiebolagsformen och beskattat enligt högre personlig inkomst. Prognosvärdet är i sådana fall lågt. Ur skatterättssäkerhet skall alla former ha tillräcklig signifikans och därför finns extraordinära rättsinstrument som rättelse av beskattningen. Fel kan ändras lättare å myndighetsvägnar i och med reformen från år 2006, vilket är viktigt i och med de förhands ifyllda skatteförslagen. Beskattningen skall kunna ändras till samtliga delar i och med införande av en ömsesidig rätt att utföra ändringssökande.³⁷⁵

3.2. Administrationen av beskattningen

3.2.1. Skatteförvaltningen

För beskattningen svarar Skatteförvaltning och dess enheter 4.1 § LoSf (2010/503). Tidigare skatteverket (förr länsskatteverket) ansvarar för beskattningen i dess helhet.³⁷⁶ Skatteförvaltningen kan ha flera enheter enligt behov, vilka svarar för att skattebetalarna skall vara registrerade,³⁷⁷ verkställande och handhar kontrollen av beskattningen. Genom den heltäckande funktion Skatteförvaltningen har genom resurser, kunskap och effektivitet minskar överlappande funktioner med målet att ett ärende behandlas så få gånger som möjligt utan avkall på rättssäkerhet.³⁷⁸ För att nå ett tillräckligt tätt rättskydd med möjligheter till rättelse av beskattningen krävs detta redan för individens

³⁷⁴ VM TM 17/97 s. 2.

³⁷⁵ RP 91/2005 rd s. 7 f.

³⁷⁶ RP 131/1995 rd s. 8 ff. Myrsky – Rabinä (2011) s. 12. Skatter och avgifter krävs till 2/3 in av Skatteförvaltningen.

³⁷⁷ VM TM 17/97 s. 15 ff; Skattestyrelsen kan också på eget initiativ sända ut meddelande om registrerad kund, vilket inte betyder ett ställningstagande om kundens status dvs. om det är frågan om löneinkomst eller näringsverksamhet el. dyl.

³⁷⁸ RP 131/1995 rd s. 9 och RP 288/2009 rd s. 1 f.

rättssäkerhet.³⁷⁹ *God förvaltningsrätt* kan inte automatiskt anses innebära att *god skatteförvaltningsrätt* föreligger.³⁸⁰

Det primärt centrala för Skatteförvaltningen blir registrering av data om skattebetalaren.³⁸¹ Skattebetalaren själv ger uppgifter, som arbetsgivaren och andra kompletterar med anknytning till skattebetalaren. Med datasystem räknar man med att få en täckande integrerad helhetsbild. År 1995 var 360 000 pensionärer på försök inom ramen för skatteförslag.³⁸² Provbekskattningen utförs under åren 1995-1996. Tanken var att om resultatet var positivt skulle hela landet övergå till detta system.³⁸³ Antalet utökades med löntagare och var uppe i 2,5 miljoner skattebetalare år 1997.³⁸⁴ Således hade provet utfallit väl. Analogt med detta blir det allt mer angeläget för såväl skattebetalaren som skattetagaren att granska det skatteförslag med respektive returnerade förändringar som skall komma i maj – juni, numera april. I och med början från år 2006 skall det skatteunderlag som leder till beskattning från arbetsgivare, kreditanstalter mm. vara hos Skatteförvaltningen i januari - februari och beskattaren får granska deklARATIONEN i april. Den kontrollerade deklARATIONEN skall returneras i början av maj.³⁸⁵

Skattebyråer, enheter för betalningsövervakning, skatteinspektion och skatteuppbörd sköter endast sina specifikt avgränsade uppgifter. Skatteförvaltningens uppgift i organisationen skall vara den lägsta nivån, men täcker dock hela beskattningen. Skatteförvaltningen är den behöriga myndigheten som verkställer och svarar för all beskattning. Det har funnits 114 skattedistrikt men man strävar efter att sänka dess antal till under hundra. Kostnaderna för detta skulle staten täcka av skilda skattetagare enligt en skälig fördelning (se 11-12 §§ Skatteförvaltningslagen 1995/1557).³⁸⁶

Skatteförvaltningen ansvarar för skatteuttaget, verkställande av beskattning, övervakning och indrivning av beskattning och avgifter, samt distribution till skattetagaren av deras andel förutom övervakning av skattetagaren rätt.³⁸⁷ Bakgrunden till Koncernskattecentralen byggde på ett förslag att storföretag kunde koncentreras till ett Koncernskattecentralen. Orsaken var att dessa kräver mera specialkunskap och en likartad och systematisk övervakning bättre kan uppnås med en koncentration. År 1993 fanns 320 före-

³⁷⁹ KB 1992:7 s. 11. Andersson anser att enbart genom existensen av skatteinspektion flera fel i BeskL kan hindras.

³⁸⁰ VM TM 36/97 s. 1.

³⁸¹ RP 131/1995 rd s. 7.

³⁸² Andersson (1996) s. 25.

³⁸³ RP 131/1995 rd s. 14.

³⁸⁴ VM TM 21/96 s. 12.

³⁸⁵ Skattestyrelsens pressmeddelande 4.1.2006.

³⁸⁶ Andersson (1996) s. 3-4.

³⁸⁷ Myrsky – Rabinä (2011) s. 14.

tag i Finland som omsatte mera än 300 miljoner mark, 600 miljoner marks omsättning hade 173 företag och 61 % respektive 65 % var koncentrerat till Nyland.³⁸⁸ Förverkligande skedde också i viss mån eftersom storbolagen hade en administrativ rätt att välja beskattningsort redan år 1996.³⁸⁹ År 1998 trädde Koncernskattecentralen med Skatteförvaltningens beslut i kraft. En behörig koncern beräknas utgöra de hundra största företagen eller koncernerna i Finland. Detta är totalt 2 000 företag eller ca en procent av alla ca 230 000 företag.³⁹⁰ Koncentrationen av enskilda skattetagare vars situation kräver särskild kunskap kunde också administreras av ett särskilt skatteverk. Dessa kan vara utlänningar och ägare med andelar i olika bolag likaväl bosatta eller verksamma runt om i landet som utomlands. Skatteförvaltningen skulle utgöra den administrativa myndigheten som avgör överföringen till ett givet skatteverk.³⁹¹ Förändringen av lagen grundade sig på ett kommittébetänkande 1992:7 där det föreslogs att rättsskyddsorganisation vid beskattning sker på fyra nivåer:³⁹²

- lägsta nivån: skattebyrån, bilregistercentralen och distriktstullkammare
- mellan nivån: endast visavi skattebyråer till skattenämnd
- näst högsta nivån: Centralskattenämnden; förvaltningsrätten för besvär från skattenämnden och Skatteförvaltningen, bilregistercentralen och distriktstullkammaren; tullstyrelsen
- högsta nivån: Högsta förvaltningsdomstolen vid beviljad besvärsmått.

Förutom skattebetalarens säkerhet i rättssystemet bör skatteintäkternas distribution ske rättvist och i tid. Skatteuppbörden är centraliserad och fördelas bland mottagarna. Skatteuppbörden består av själv betald skatt endera med förskottsdebetsedel eller innehållen skatt, som en arbetsgivare betalar vidare. Skatten består av skatt redovisad genom förskottsuppbörd, rättelse av beskattningen eller på nytt verkställd skatt, samt förhöjd skatt och räntor på försenad skatt eller korrigerig av tidigare felaktigt erlagd skatt. Målet i *god skatteadministration* är att betala ut åt annan behörig myndighet en skatt som svarar möjligast väl mot den slutliga skatten som skattskyldig erlagt.³⁹³ För skatteta-

³⁸⁸ RP 131/1995 rd s. 10.

³⁸⁹ RP 131/1995 rd s. 9 ff.

³⁹⁰ RP 51/1997 rd s. 3.

³⁹¹ RP 131/1995 rd s. 11. 13 § BFL (1101/8.12.2006) se mom. 3 och jmf mom. 4: När koncernskattecentralen är behörig beskattningsmyndighet är Helsingfors förvaltningsdomstol behörig förvaltningsdomstol. I fråga om rättelseyrkande och ändringssökande tillämpas vad som föreskrivs någon annanstans i lag.

³⁹² KB 1992:7 s. 339.

³⁹³ VM TM 21/96 s. 3 f. Redovisningen av skatteintäkter sker som förskott, stamredovisningar, mellanredovisningar, slutredovisningar och efterredovisningar. Målet är att övriga partner får sina skatteintäkter en gång per månad. I november har tidigare stora restitutioner från föregående år lett till korrigeringar som varit större än den månatliga uppbörden. Vid en rest korrigeras det de följande månaderna. Härtill kom-

ren sker rättelse en gång per år i och med den andra rättelsen och grunden för skatteta- garen ändras i enlighet med dessa rättelser. Rättsredovisning har skett under sam- manlagt sju år. I framtiden bör tiden förkortas till fem år.³⁹⁴

God skatteadministration förutsätter självfallet myndigheternas opartiskhet, dvs. neut- rala beslut. Instrument för neutraliteten är bl.a. skattegranskning. 26.1 § BFL kunde för tydlighetens skull få ett tillägg för beskattningsförfarande om iakttagande av ömsesidig neutralitet.³⁹⁵ Skattenämndernas kunskap bör tas tillvara trots rationalisering med färre skatteverk. En rättelsenämnd i Skatteförvaltningen för alla skattskyldigas besvär bör in- rättas, men principen är att endast svåra och komplicerade fall behandlas där. Såväl koncern- och momsbesvär behandlas i Nyland, medan övriga skatteverk annars består av egna nämnder.³⁹⁶ Koncentrationen av erfaren och kunnig specialskolad arbetskraft kan på det sättet också förenklas genom att ha de verkliga experterna i ett centralt skat- teverk. Detta har utvecklats genom inrättande av Skatteförvaltningen 1.6.2010/503 och Enheten för bevakning av skattetagarens rätt 5:24 § (2010/503). Voipio och Tikka var av skilda åsikter på 1970-talet hur kompetensen i alla skattebyråer kan vara på samma nivå.³⁹⁷ I och med att Skatteförvaltningsenheten har hela riket som en enhet, har specia- list tillgången och specialiseringen på detta sätt förlorat i sin betydelse. Varje skatteverk och vid skattebyrån på Åland har sin egen skatterättelsenämnd vars mandattid går ut sista december 2012. I 7:35.5 § LoSf stadgas om detta trots att lagen enligt 7:35.1 § trädde i kraft den 1 september 2010. Ansvar, kompetens och tydlig lagstiftning är själv- klara komponenter i god förvaltning och förefaller här rätt väl beaktat.³⁹⁸

3.2.2. Modell för distributionen

Skatteintäkterna distribueras genom statens försorg av skatteverken. Mottagare är sta- ten, kommunen, församlingarna och FPA. Dessa behandlas lika. Ett fel som uppstått vid feldebiteringar är debiterad ränta men utebliven rättelseränta. Sker distributionen inte tryggt är det lätt för olika förtroendevalda i kommunfullmäktige och församlingar att sprida en osäkerhetskänsla över beskattningen överlag. Detta i sin tur är ägnat att un- derminera individens tro på myndigheter helt allmänt, vilket på sikt lämnar en misstänk- samhet över den personliga skattens precision och rättsskydd.

mer ränta för det skattelån en mottagare haft. Detta har man strävat efter att utjämna jämt över hela året. (Se KB 1991:22; VM TM 21/96).

³⁹⁴ RP 91/2005 rd s. 30 f. Utdelningen av förvärvs- och kapitalinkomst kan man konstatera att två på varandra följande år efter fyra års utdelning är mycket liten. Se lagförslaget aa. s. 64.

³⁹⁵ VM TM 36/97 s. 4-10.

³⁹⁶ VM TM 17/97 s. 44 f.

³⁹⁷ Jaakko Voipio: Verotuksen kiertämistä, 1968, Kari Tikka: Veron minimoinnista, 1972.

³⁹⁸ Skatteförvaltningens arbetsordning 21.12.2011 Diarienummer A 50/00 01 00/2011 Giltighet: 1.1.2012.

Intern buffert för rättelse av beskattningen som skattetagare själva bygger upp kunde eliminera de starkaste korrigeringarna i skatteutbetalningen. Kommuner och församlingar hade i sin balansräkning ett konto för en skatteutjämningsfond under tiden för kameral bokföring, som kunde var tre gånger de beräknade månadsinkomsterna utan att man skulle anse att inkomstskattesatsen (tidigare skattöret) vara för högt beräknat. Till alla delar är inte alla inkomster alltid lika säkra varför deras prognosvärde borde ökas genom användandet av nationalekonomiska modeller. Den goda buffert som fastighetsskatten givit kommunerna skulle försvinna om annan skatt kan kvittas mot densamma.

Skatteredovisning

<u>Skatteslag</u>	<u>Skattetagare</u>
skatt på kapitalinkomster	staten
skatt på förvärvsinkomst	staten, kommunen, församlingar
arbetsgivarens socialskyddsavgift	folkpensionsanstalten
fastighetsskatt	fastigheternas belägenhetskommun
skogsvårdsavgift	skogsvårdsföreningar och skogsvårdscentralen
samfundsskatt	staten + genom beslut kommuner, församlingar
källskatt i landskapet Åland	staten, kommunerna i landskapet Åland.

Figur 2. Tabell över skatternas distribution.³⁹⁹

Kostnaderna bör var rationellt fördelade inom en effektiv administration. Idag stadgas genom lag hur den skall fördelas och den vidare beredningen följs ständigt upp genom de olika kommittéer som avger sina betänkanden. Problemen i debitering och distribution av skatt är att genom individens rättelseyrkan kan det ske en fördröjning upp till fem år innan den slutliga skatten kan avgöras. Arvs- och gåvoskatten kan dröja upp till tio år. Olika förslag har strävat efter en effektivisering. Genom utvidgad ADB-hantering och möjligast noga prognostisering, samt med ett slutligt utfall har man strävat efter att lösningen av dessa problem beaktas. Räntan är justerad så för nödiga korrigeringar att den utgörs av en lika stor debiterings- som korrigeringsränta.⁴⁰⁰

Numera distribueras skatten som en beräknad relativ andel till skattetagaren. Fluktuationer i beskattningsbar inkomst kan leda till att ett år t.ex. optionsrätt leder till att skat-

³⁹⁹ Skatteförvaltningen 5.5.1999: s.3 Dessutom kommer staten till del avkastningen från mervärdesskatten.

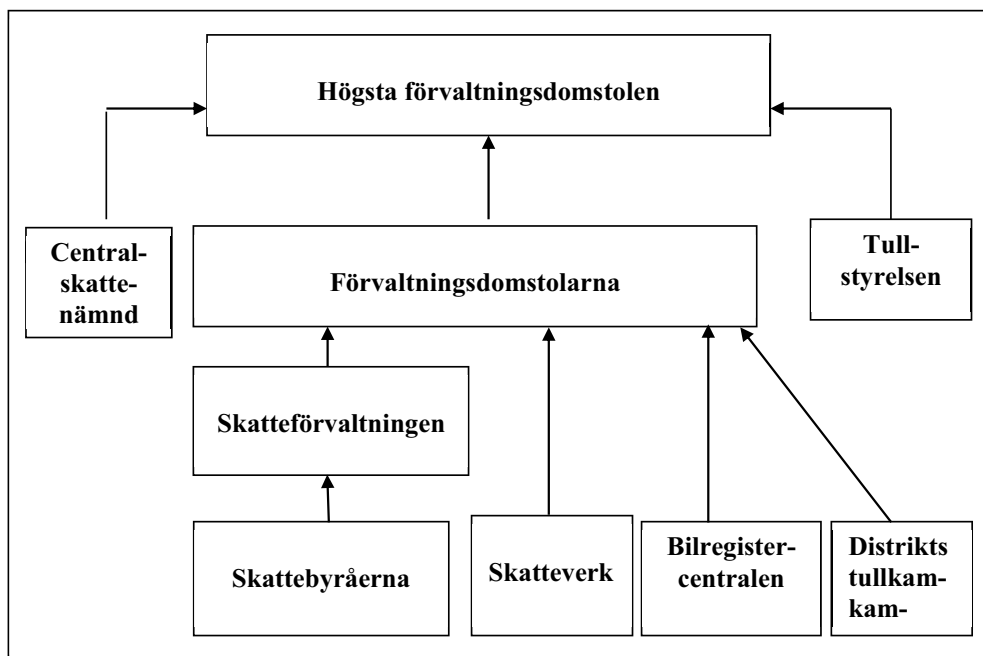
⁴⁰⁰ VM TM 21/96 s. 33 FB:s referensränta skulle tillämpas. Numera en ränta justerad enligt 5 kap. 21-22 § LoSkatteuppbörd (2005/609) och Räntelagen (1982/633).

tetagaren följande år får för hög inkomstskatt. Detta kan justeras så att endast 80 % delas ut fördelat så att en buffert före slutlig utjämning kan ske med 20 %. Ändå fungerar detta inte alltid så att ett jämnt flöde, utan avbräck för skattetagaren sker. Den kumulativa effekten, oavsett rättelseposter, är tre år. Den slutliga skatten slås fast under därpå följande år. Följaktligen kan ett fel år 01 leda till för hög skatt år 02 som korrigeras i slutlig skatt år 03. Är beloppet betydande kan fortfarande någon månad bli utan skatt för skattetagaren. Senaste skatterättelse strävar efter att genom förhandsifyllda blanketter ännu snabbare få den slutliga skatten till skattetagaren.

3.2.3. Modell för besvär

Rättssäkerheten förutsätter rätten till besvär. En god förvaltning kräver ett effektivt administrativt nät som sköter detta. Besvären kan i regel föras till följande högre administrativa instans och detta anses trygga rättssäkerheten för individen. Målsättningen är att så få mål som möjligt skall behöva föras uppåt och endast de mest komplicerade skall behöva tas om hand högre upp i den administrativa hierarkin. Dessutom skall dock HFD endast träda till i prejudicerande fall och vara sista nationella besvärsmyndigheten.

Den administrativa hierarkin för besvär



Figur 3. Schematisk skiss över den förnyade administrationen för besvär.

Man bör minnas att all skattelagstiftning skall vara reglerad i lag. Mellannivåer kan falla bort och ADB-hantering av stora mängder extern data skall vara en av de primära

grunderna för en generell skattesäkerhet. Objektivt sett bör såväl skattetagarens som skattebetalarens rätt vara lika väl i bägges intresse tillgodosedd i ett rättvist system. Bilden i figur 3 grundar sig på KB 1992:7 och lagändringen i FF (1999/430) som ändringen av *länsrätterna till förvaltningsdomstolar* visar hur rättsväsendet utvecklas i tiden. Rättssäkerheten tryggas genom effektiviserad och förenklad administration, samt trygghet med besvärsväsendet. Figuren ovan försöker visa besvärsväsendet. Bilden läses nedifrån upp så att högsta instans är överst och sista i besvärsvägen. Den lägsta nivån är först. Finner man det befogat kan man, beroende på vad för skatt man vill besvär sig över, vända sig till en högre instans. Besvärsväsendet visas i figur tre. Observera att förvaltningsdomstolar ersätter länsrätterna 24 § L om förvaltningsdomstolar (1999/430; F 438/1999;L106/2000). Länskatteverk = skatteverk.⁴⁰¹

I JO:s årsberättelse konstaterar man att skatteförvaltningen består av skatteförvaltningen och av nio skatteverk. Under skatteförvaltningen sorterar skattebyråer. År 2005 klagade 71 medborgare över skatteförvaltningen. Orsaken till klagomål var skattelagstiftningen som är svår att förstå p.g.a. det massförfarande som hanterar flera ärenden på en kort tid.⁴⁰² Förnyelse av skatteförvaltningen är fortgående. Senast är tillkomsten av L om Skatteförvaltningen (11.6.2010/503).⁴⁰³ Inom Skatteförvaltningen skall de uppdaterade enheterna förekomma som endast en skatteförvaltningsmyndighet. Skatteförvaltningen avskaffas och år 2013 skall skatterättsnämnden för den riksomfattande Skatteförvaltningen börja med sin verksamhet.⁴⁰⁴ Privatpersoners ärenden kommer därefter att skötas av Skatteförvaltningens personbeskattningsenhet.⁴⁰⁵ Detta innebär inga förändringar i avseende på JO:s verksamhet med sin externa funktion. Däremot kan man se en utveckling som under åren sker efter behov och en nödvändig förenkling i begrepp.

3.3. Beskrivning av beskattningsförfarandet

Rent principiellt skall skattebetalaren alltid höras eller ges möjlighet till att bli hörd i sin egen sak.⁴⁰⁶ Så kallad "Fair trial" skall alltid tillämpas. Rätten för skattebetalaren att få motiveringar och hjälp av skattebyrån är en del av utvecklingen till mera kund- och serviceinriktning. Det är särskilt viktigt, om det gäller beskattning som skulle kräva upp-

⁴⁰¹ Länsrätterna har upphört och ersatts med förvaltningsdomstolar 1999/430.

⁴⁰² Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2005 s. 252.

⁴⁰³ Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 27-30. Från 1.9.2010 finns det fem skatteverk. Myrsky – Rabinä (2011) s. 15. Jmf. Iivonen (2011) s. 139-143. Se bilaga 6.

⁴⁰⁴ Myrsky – Rabinä (2011) s. 20.

⁴⁰⁵ Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2010 s. 280.

⁴⁰⁶ RP 131/1995 rd s. 23, KB 1992:7 s. 8, Haapaniemi (2001) s. 175 Krav på att bli hörd fanns redan i samband med tidigare skattelagar.

skattning eller någon annan avvikelse, samt vid skatteförhöjning.⁴⁰⁷ Principiellt skall skatten med ett rationellt förfarande alltid svara mot den slutliga skatten. Ur rättskyddsaspekt är därför alla avvikelser ömsesidigt viktiga. Om myndigheten finner att materialet är bristfälligt eller en väsentlig del saknas skall man begära in tilläggsutredning, så att det på enahanda och lika grunder de facto kan avgöras.⁴⁰⁸ Minnas bör, att varje beslut skall vara motiverat.⁴⁰⁹ Tillämpning av och motiveringar till beslut på basen av en paragraf i lagtexten anser kritiker att inte tidigare helt har tillämpats. Det leder till ovisshet och kan bidra till en känsla av osäkerhet. Med jämna mellanrum uppkommer revideringsbehov. Då tillsätter man en kommitté som bereder synpunkter på motiverade beslut och utvecklingen så att den skattskyldiga verkligen alltid blir hörd i sak. En evig kretsgång för att höra skattebetalaren får ändå inte leda till ökat dröjsmål. Detta regleras i 12 kapitel BFL (1995/1558) jämfört med BeskL (1958/482) som var indelad i åtta avdelningar.

Utöver den nya yttre utformningen av lagen är ur rättssäkerhets synvinkel kapitel 4 i BFL centralt. Kapitlet är indelat med sex underrubriker. Detta kapitel svarar mot femte avdelning BeskL: ”Beskattning och sökande av ändring.” 26 § BFL svarar mot 55 § BeskL som avser att samtliga partners fördel skall prövas, en s.k. neutralitetsprincip. I 26 § BFL har man ansett det nödvändigt att precisera innehållet och förtydliga det med sex moment. (Jmf 55 § BeskL en paragraf). Enligt Andersson skall detta ses så att man vid tvivel här dock hellre borde fria än fälla, dvs. se till skattebetalarens fördel.⁴¹⁰ Betänkandet anser att 55 § BeskL var oklar och jämfört med denna har man för tydlighetens skull delat in paragraferna i fyra moment.⁴¹¹

För det första är Skatteförvaltningen verkställande myndighet där skattetagarens och skattskyldigs intresse tillvaratas på lika grunder 26.1. § BFL (946/1998). Detta följer den utvecklingen av skatten som fastställdes av Skatteförvaltningen redan 1987 i enlighet med 71 § och 72a § BeskL och ej skattenämnder med lekmän.⁴¹² För det andra bör man iaktta neutralitets aspekt (jmf. 55 § BeskL ”opartiskhet” enligt Andersson⁴¹³). Här måste såväl fiskus, som den skattskyldiges intressen objektivt kunna avvägas. Det ger fiskus möjlighet och skyldighet att pröva skattedeklarationen och inkomsterna också

⁴⁰⁷ RP 131/1995 rd s. 31.

⁴⁰⁸ Andersson (1996) s. 101.

⁴⁰⁹ KB 1992:7 s. 9.

⁴¹⁰ Andersson (1964) s. 3 ff, Jmf Ryyänen (2000) s. 109 ”lika grund” Ryyänen betonar *välgrundat*.

⁴¹¹ Numera är det ytterligare utvecklat till 26 § +26 § a till e.

⁴¹² Andersson (1996) s. 35.

⁴¹³ Andersson (1964) s. 25 här i 55§ BeskL kan man förutsätta opartiskhet samt domareden i 5§ RF.

mot andra omständigheter och om det beror på någon annan grund som måste anses riktig. Enbart 26.1 § BFL kan inte anse garantera neutralitet. I 26.2. § BFL noteras slarv och god tro som kan användas till skattebetalarens fördel. Ett bolag hade genom tidigare godkänd praxis betalat skattefria dagtraktamenten på ett skeppsvarv, vilket därför måste godkännas efter skattegranskning. HFD 2006:45 och HFD 2009:20 som gällde reseersättning enligt god tro.⁴¹⁴ Däremot är kostnadsersättningar som sker för studerande i Försvarshögskolan uttryckligen skattefria 24 § L om Försvarshögskolan (2008/1121). Hittills har strikt kunnat tillämpas till skattetagarens fördel, från förskottsuppbörd till efterbeskattning enligt principen om förtroendeskydd eller tillit. En förening som underlåtit lämna in deklaration kunde inte hävda till tillit i HFD 2010:13. Likvärdig behandling kan av särskilda skäl anse oskäligt.⁴¹⁵ Tillit eller principen om förtroendeskydd anses som ett led i positivt bemötande av Skatteförvaltningen.

I 26.3.§ BFL (1079/2005) stadgas om skattemyndighetens skyldighet att höra skattebetalaren vid väsentliga avvikelser. I HFD 1989:4163 hade skattenämnden inte hört Kb trots att de lagt till 10 000 mk till inkomsterna och avvikit med betydligt högre belopp än uppgivit 6 426 mark bör ärendet behandlas på nytt efter det att skattebetalaren hörts. Hörande skall alltid beredas tillräckligt tid.⁴¹⁶ Det saknar betydelse, om ändringen beror på rättelse av beskattningen eller efterbeskattning. Väsentlig avvikelse kunde skapa problem om hur man skulle kunna göra en korrekt gränsdragning. Vidare i texten kommer dock fram, att också då avvikelsen är obetydlig bör skattebetalaren höras.⁴¹⁷ I 26.4. § BFL stadgar, om skattskyldigas deklarationsskyldighet och skattemyndigheters skyldighet att tillsammans reda ut ärenden. Deklarationen utgör den skattskyldigas instrument för beskattning enligt 26.5.§ BFL. Efter erhållen deklaration prövas uppgifterna och bedöms skäligheten av uppgifterna, med hänsyn till skälighet och skattekontrollens behov 26.6. § BFL. I 26 § BFL framhålls tydligt skattetagarens rättigheter.

3.4. Avräkning i arbetsgivarprestationer

En rättelse av beskattning bör inte kunna ske utan att en skatt är erlagd. Det primära är den inkomstskatt som en arbetsgivare innehållit av löntagare betalas vidare. I enlighet med 1 § (613/2009) L om skatteuppbörd 5.8.2005/609 regleras detta med beaktande av

⁴¹⁴ Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 428 f o. s. 644. Jmf 20- 23 § LoFH omnämner i 24 § om skattefrihet för underhåll, dagtraktamenten, tjänstgöringsförhållanden och resor som hör till utbildningen.

⁴¹⁵ Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 643 f.

⁴¹⁶ Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 648. Skatteförvaltningens anvisningar dnr 953/547/2008. 2.6.2008. Kilpi (DL 1990) s. 178 anser att fiskus borde ha motiverat förändringskraven.

⁴¹⁷ RP 131/1995 rd s. 32.

BFL (1995/1558). Skattetagarens arbetsgivarprestationer, justeringsposter och beskattningskostnader avdras i den månatliga redovisningen till skattetagaren.⁴¹⁸ Allmänt redovisas enligt arbetsgivaren avräkning en gång per månad till Skatteförvaltningen enligt 12 § L om förskottsuppbörd (608/2009) senast följande månad efter uppbörden enligt 11.1 § Skattekontolagen (2009/604). Ränta och rättelse sker enligt dess 8 och 9 kap.

För förskottsdebitering utgör årsinkomsten grunden för följande års förskottsinnehållsprocent.⁴¹⁹ Socialskyddsavgiften räknas ut på grund av skatteinnehållarens status. Den regleras med jämna intervaller genom en förordning. Grunden är den innehållna lönen. Redovisningen av såväl förskottsinnehåll som socialskyddsavgift görs på arbetsgivarens eget initiativ. Rättelse för skattefri socialskyddsavgift får ske följande månad. För mycket innehållen skatt som korrigerats får man avdra. Normal inkomstbeskattningskontroll skall kunna ske effektivt som ett massförfarande och detta förtydligas genom 26 § BFL och anpassning till en utveckling, som egentligen redan ägt rum så att resurser koncentreras till väsentlig kontroll. I linje med detta är målet att nivån på automatisk kontroll höjs.⁴²⁰ Skogsvårdsavgift⁴²¹ har inte förskottsskatt och erläggs i samband med deklarationen en gång per år. Tidigare utgick en arealbeskattning som år 1993 slopades med ett övergångsstadgande till år 2005.⁴²² Mervärdesskatt erläggs på eget initiativ och verkställs med korrigerig tillsammans med registrerad arbetsgivares månadsredovisning av förskotts innehållna löner och skatter. Landskapet Åland har egen lagstiftningsrätt. Källskatt uppburen på Åland fördelas i förhållandet 60 till 40 procent mellan staten och Åland.⁴²³ Redovisningen sker halvårsvis i mars och september.⁴²⁴

Fastighetsskatten redovisas som slutgiltig skatt och utgår från fastighetens värde till fastighetens hemkommun sedan år 1993. Skatten betalas ut per månad enligt beräkningar från föregående år och korrigeras sedan mot de faktiska förhållandena en gång per skatteår. Finansministeriets beslut om betalningstidpunkten för de belopp som skall redovisas skattetagaren (1998/758). Samfundsbeskattningen redovisas per månad till skattetagaren. Procentsatsen regleras i lag och skatteredovisningen uppvisar inte typiska särdrag med rättelser, som i personbeskattningen. På Åland är samfundsbeskattningens

⁴¹⁸ Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 810 f.

⁴¹⁹ VM TM 21/96 s. 4.

⁴²⁰ RP 91/2005 rd s. 14.

⁴²¹ se Lähteenoja (2004) s. 695 f. Skogsvårdsavgiften är jämförbar med skatt för staten som använder den till uppgifter som sist och slutligen skulle höra till staten. Avgiften infördes år 1952 och man kan observera att skogsvårdsföreningen inte är en myndighet, så varför tillämpas benämningen skatt här?

⁴²² Andersson (2001) s. 54 f.

⁴²³ VM TM 21/96 s. 7 f.

⁴²⁴ 2.2. § Finansministeriet beslut ... (1998/758)

fördelning reglerad av landskapsstyrelsens beslut. Övriga influtna skatter redovisas från Nylands skatteverk. Rättelser och korrigeringar utförs också här. Ett skatteslag kan kvittas mot ett annat. Det är endast fastighetsskatt som inte får kvittas.⁴²⁵ Lag om skatteuppbörd 15 § (2009/613) stadgas vilka andra skattepålagor som skötas via skattekonto såsom betalningsuppskovs- och dröjsmålsränta, skattetillägg och skattehöjning.

3.5. Rättelse av beskattningen = rättssäkerhet?

3.5.1. Allmänt

Grundförutsättningen för all hantering av beskattning, såväl skattetagarens som skattebetalarens rätt, är en god administration som också kan ta hand om krav på rättelse. Den administrativa uppläggningsen är ägnad att trygga och säkerställa rättssäkerheten i beskattningen. L om skatteförvaltning (LoSf 2010/503) stadgar om förvaltningen och regelverket som skyddar rättssäkerheten. För beskattningen finns Skatteförvaltning 1 § LoSf som sorterar under finansministeriet. Skatteförvaltningen täcker hela riket. Skatteförvaltningen skall svara för bevakningen. För detta finns en Enhet för bevakning av skattetagarnas rätt i 5 kap. 24-27§ LoSf. Enheten för skattetagarens rätt bör följa tidigare praxis. Redan sedan länge har skatteombudet vid avvikelser motiverat ett beslut, bekräftar i hög grad endast den ställning de redan tagit, ansåg Andersson för femton år sedan.⁴²⁶ Utvecklingen av beskattningsrutinerna förutsätter att en skattedeklaration genast blir rätt behandlad. Målet kan nås genom att man befriar personkunder som löne- och pensionstagare från deklarationsskyldighet. Arbetsgivaren och pensionsanstalten kan sända in sina uppgifter. Räntor kan ges av bank och kreditanstalter. Fiskus har rätt att kräver in externa uppgifter för en kund. I dessa fall bekräftas en transaktion historiskt. Vid värdepappershantering skall värdepappersförmedlaren ge in uppgifter. I samband med virkesförsäljning lämnar uppköparen in uppgiften av köpet. I och med att en fysisk person befriats från skattedeklarationen blir uppgifterna lätt t.o.m. sannare då de kommer från utbetalaren direkt. Samfund å sin sida är deklarationsskyldiga. Samfundet har genom förskottsutbetalning betalat in skatt och efter skatte- och bokslutsåret har slutdebiteringen skett. Denna skatt har sedan år 1993 varit räntefri. En skattecreditsränta har kunnat användas. I värsta fall har detta medfört två års eftersläpning av skatteintäkter.⁴²⁷

⁴²⁵ VM TM 21/96 s. 8-9. RP 102/1997 rd s. 1 med förslag till omfördelning av procenten då samfundsbeskattningen sedan år 1993 till 1996 förändrats från 25% till 28%.

⁴²⁶ I 66 och 69 § BFL (238/2008) hade tidigare stadgat om ett skatteombud med skyldighet att ställa lokaler och arbetsredskap till ombudets förfogande, samt svara för löneutbetalningen åt sin anställda (se Andersson (1996) s. 93, Andersson (1996) s. 98).

⁴²⁷ RP 131/1995 rd s. 13-15, Andersson – Linnakangas (2006) s. 23 Bokslutsår och skatteår kan skilja. Jmf. Torkkel (2011) s. 182 Omvänt kan beskattningen inverka på hur bokslutet görs upp.

Sedan år 1996 måste samfunden på basen av bokföringen ge beskattaren en deklara- tion. Bokslut och beskattning får ha högst fyra månaders tidsfördröjning. I skattebetal- ningen som samfunden själva räknar ut skall deras dividendutdelning beaktas. Är mel- lanskilnaden mellan förskottsdebetsedeln och den uträknade skatten större skall denna obetalade skillnad betalas. Denna skatt kallas kvarsfatt.⁴²⁸ Obetald skatt som debiteras påförs en samfundsrenta. Ränteprocenten är två procentenheter högre än den som är Europeiska centralbankens referensrenta. Återbetald skatt ges med en samfundsrenta som är två procent lägre än Europeiska centralbankens (ECB) referensrenta.⁴²⁹ Tidigare fastslog Finlands Bank räntan då valutan var mark men numera regleras den inom euro- området av den Europeiska centralbankens referensrenta, som fastslås halvårsvis. Betald samfundsrenta är inte en avdragbar kostnad och erhållen samfundsrenta är inte beskatt- ningsbar inkomst.⁴³⁰ Samfundsrentan beräknas från den dag skatten förfallit till betal- ning. Är det frågan om flera år så räknas den skilt för vart år. Om skattebetalaren fått anstånd, med inlämnandet av skattedeklarationen beaktas förlängningen inte.⁴³¹

Samfunden skall på basis av bokslutet själv räkna ut sin skatt och betala den. Man kan på eget initiativ betala skillnaden mellan förskott och slutlig skatt med en komplet- teringsbetalning.⁴³² Lagen om höjning som motsvarar renta i beskattningen (1990/1251) upphävdes genom en lag den 28 maj 1993 (1993/461) vid beskattningen år 1993. I samma veva togs en extra förhöjning, en så kallad låneskatt i bruk under åren 1993-95 som en slags konjunkturskatt. Skillnaden mellan samfundsrenta och kvarsfattetänta är att kvarsfattetänta föreslås vara lika stor såväl vid kvarsfatt som vid återbärning av skä- lighetshänsyn. Räntan regleras av 12 § räntelagen (1982/633; 2002/340).⁴³³ Tidigare var

⁴²⁸ RP 131/1995 rd s. 16 ff.

⁴²⁹ 43 § Kvarsfattetänta och återbäringsrenta

På andra skattskyldigas än samfunds och samfällida förmånens kvarsfatt eller förskottsåterbärning räknas *kvarsfattetänta* eller *återbäringsrenta*.

Kvarsfattetäntan och återbäringsrentan är den i 12 § i räntelagen avsedda referensrentan för den halvårs- period som föregår kalenderåret i fråga, minskad med två procentenheter, dock minst 0,5 procent. Till den del kvarsfattetäntan överstiger 10 000 euro, är kvarsfattetäntan dock referensrentan förhöjd med två procen- tenheter. (22.12.2009/1252). Se också skattekontolagen 7.8.2009/604 8 kap.

⁴³⁰ RP 131/1995 rd s. 36. Principen är oförändrad med införande av ECB:s referensrenta.

⁴³¹ Andersson (1996) s. 64.

⁴³² RP 131/1995 rd s. 16.

⁴³³ 20.8.1982/633 12 § (3.5.2002/340) Referensrenta

Den referensrenta som avses i denna lag är den renta som Europeiska centralbanken tillämpat vid den sista huvudsakliga refinansieringstransaktionen före den första kalenderdagen i varje halvårsperiod av- rundad uppåt till närmast följande halva procentenhet. Den referensrenta som gäller den första kalender- dagen i halvårsperioden i fråga skall tillämpas under de följande sex månaderna.

12 a § (3.5.2002/340) Meddelande om fastställande av referensrentan

Finlands Bank skall i Finlands författningssamling utan dröjsmål publicera ett meddelande om den refe- rensrenta som avses i 12 § och dess giltighetstid. I meddelandet skall också nämnas storleken av den dröjsmålsrenta som avses i 4 § 1 mom.

räntan två procentenheter under Finlands Banks referensränta.⁴³⁴ Skatterna från samfund redovisas i enlighet med stadgarna om förskottsuppbörd. Finansministeriet fastställer varje kommuns relativa del av samfundsskatten.⁴³⁵ Ålands landskapsstyrelse fastställer särskilt de åländska kommunernas relativa andelar.⁴³⁶ För församlingar fastställer finansministeriet också en motsvarande fördelning. Den ortodoxa kyrkan får avräknat sin del av samfundsbeskattning innan fördelningen. Men de rättelser som är påkallade av lika behandling av alla församlingar har ej skett. Av de riksomfattande Olaus Petri eller Tyska församlingen får dessa inte en specifik koefficient i samfundsbeskattningsrätten, trots skatterätt för övrigt.⁴³⁷

I 35 § LoSf (2010/503) ersätts en relativ ny lag (2008/237) som var en revision av den tidigare LoSf (1995/1557). Skatterättelsenämnder och Skatteförvaltningen skall tillämpa lagen från och med verksamhetsåret 2013. Intressant är sista momentet i 35 § som ger rätt att tillämpa lagen redan långt tidigare.⁴³⁸ Detta visar på en administration vilken beaktar rationaliseringsåtgärder som tar tid. Innebörden visar strävan till effektivitet. Också i lagtexten kan en jämförelse med tidigare som exempel på språklig bearbetning som tidigare kritiserats. Enheten för bevakning av skattetagarens rätt beskriver tydligt uppgiften utan att vara en skild term som kan missuppfattas. Tidigare skatteombudsman ger de facto lätt en association till ombudsman och med denna association,

⁴³⁴ RP 131/1995 rd s. 17.

⁴³⁵ Man kan resonera om den faktiska inkomsten skall komma en kommun tilldelad fastän samfundet kan välja beskattningssort. Med jämna mellanrum diskuteras samfundsskattens "rättvisa" fördelning.

⁴³⁶ RP 131/1995 rd s. 18.

⁴³⁷ Skillnader i offentlig förvaltning kan följande exempel ge: Olaus Petri församling och det katolska kyrkosamfundet hade till 1.1.2007 ingen beskattningsrätt överhuvudtaget. Enligt Finlands grundlag finns endast en ortodox och en evangelisk-luthersk kyrka i Finland. En medlem i Olaus Petri församling hade drivit en process om beskattningsrätten på 1930-talet. Emellertid är Olaus Petri inte en finländsk nationell församling. Tidigare tillsatte svenska kungen prästerna och det utgjorde helt en utländsk kyrka. I Sverige blev församlingar folkkyrkoförsamlingar först år 2000. (Jmf Finland i slutet av 1800-talet). Från och med 1.1.2007 kan medlemmar till Olaus Petri församling betala sin personskatt till denna församling, på ett motsvarande sätt som i Tyska församlingen. Dessutom har nu även frikyrkliga och icke kyrkliga trossamfund, såväl judar som muslimer, rätta att anhålla om verksamhetsunderstöd från undervisningsministeriet. Tidigare har de strävat efter att få HFD att ta ställning till sina samfunds skatterätt. Så har ej skett och det är i överensstämmelse med tillämpningen av 15:2 § Kyrkolag 26.11.1993/1054. Lagen om religionsfrihet får inte sammanblandas med rätt för Finlands två officiella kyrkor, den evangelisk-lutherska och ortodoxa. Det vore atypiskt att allsköns övrig ideell verksamhet skulle få beskattningsrätt. I Helsingfors är det dock genom ev. lutherska samfälligheten reglerat understöd för dylik verksamhet genom budgetanslag från samfällighetens samfunds skatteintäkter. (se KB 1932:7 och not i kap.1) På senare år har en större utskrivning från församlingarna skett i Helsingfors än i kyrkan för övrigt, varvid personbeskattningen riskerar att sjunka. Det finns också ett förslag att all gravvård skulle finansieras med en andel av samfundsskatten.(se KB 1997:7 s. 32 f. Varför endast församlingarna skulle finansiera gravvården med samfundsskatt och inte prästställen (prästgårdar) och kyrkorna, anser jag något förhastat. Dessa monumentala byggnader är ofta centralt belägna i stadsarkitekturen och dyra i underhåll, samt oberoende av tro en dokumenterad del av vårt kulturella arv såväl i stad som på landet. Detta skulle tyda på en förskjutning från församlingen till statens ansvarsområde för gravvård.

⁴³⁸ "Åtgärder som verkställigheten av lagen förutsätter får vidtas innan lagen träder i kraft."

falsk eller inte, svarar detta inte mot krav på entydigt, rationellt språk. Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt 27 § LoSf (2010/503) skatteombudsman har till uppgift att ta tillvara skattetagarnas intresse, är med denna nödvändiga precisering tydligare.

3.5.2. Tillvägagångssättet för att få ändring i ett beslut

I enlighet med ömsesidigt rättsskydd är rätten till ändringssökande av central betydelse. Denna rätt kan ske till den skattskyldiges för- eller nackdel. Administrativt finns det vid Skatteförvaltningen en Enhet för bevakning av skattetagarnas rätt 24 § LoSf (2010/503) men redan i 4 kap. nämns Skatterättelsenämnden för rättelse av beskattningen. Då flera kommuners skattedistrikt har blivit sammanslagna blir nämndens medlemsantal betydligt färre än före reformen, utan väsentligt försämrat rättsskydd.⁴³⁹ Principiellt beaktas ändå att varje skatterättslig åtgärd bör svara mot sentensen att en åtgärd skall stå i ett rimligt förhållande till det man med åtgärden i fråga kan nå utan att det skadar ett eller flera motsatta intressen.⁴⁴⁰ All rättelse av beskattning är strängt lagbunden och grundar sig på rationell god förvaltning. Detta gäller för såväl skattebetalare som skattetagare.

Skattebetalarens rätt bevakas och informeras direkt. 26c § BFL (1067/2003) där ärenden kan skötas av ett befullmäktigat ombud 26c § BFL (520/2010). Ombudet skall göra upp en rättelseyrkan, svaromål, besvär och genmäle.⁴⁴¹ För skattetagaren finns ett skatteombud 27 § LoSf (2010/503) vid Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt som har rätt att komma fram med en verksamhetsorganisation som gör det möjligt att dels få nödiga uppgifter, dels också om sättet på att höra skattetagaren, när det behövs för att ta tillvara fiskus rätt.⁴⁴² Skattetagarens talan kan föras av ett skatteombud förordnad att bevaka statens, kommunens, beskattningens och prövningens intresse. Skatteombudet kan förordnas att ha flera bevakade objekt och ta tillvara fiskus rätt.

Jäv stadgas särskilt enligt normala normer. 27 § FL stadgar om tjänstemans jäv och 28 § om jävsgrunder, samt 29 § stadgar om avgörande av jävsfrågor som skall ske omgående eller ”utan dröjsmål” FL (2003/434). Släktingar eller eget intresse får med andra ord inte bevakas av ombudet vid besvär eller när beskattare har rätt att höras. Anmälan kan man göra om man misstänker skattebrott eller bokföringsbrott som lett till att allmänna åklagaren måste ingripa. Staten kan också föra talan i vissa särskilda fall för andra skattetagare. Det ingår vid konkursförvaltning begränsningar om rätt att ha bi-

⁴³⁹ RP 131/1995 rd s. 23.

⁴⁴⁰ Se t.ex. Moëll (2003) s. 20.

⁴⁴¹ Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 649.

⁴⁴² RP 131/1995 rd s. 23.

syssla för en skatteförvaltningstjänsteman. Skattegranskningen ger fiskus rätt att kräva in bokföringshandlingar för jämförelse av deklARATION.⁴⁴³ Systematisk skyldighet till identiska uppgifter i bokslutet och skattedeclarationen har myndigheterna inte infört. Skattetagaren skall i framtiden få den slutliga beskattningen bekräftad efter fem i stället för sju år helt i linje med ökad effektivitet och utnyttjande slutlig prognostiserad skatt.⁴⁴⁴

3.5.3. Grunder för rättelse av beskattningen

3.5.3.1. Allmänt

Då man upptäcker ett fel i deklARATIONEN finns det olika möjligheter att rätta till felet. Är det myndigheterna som upptäcker felet finns följande möjligheter till korrigerings:

- rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel
- rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel
- efterbeskattning till årsslutet av år 2005 (1079/2005)
- beskattning som verkställs på nytt.⁴⁴⁵

Centrala synpunkter på utvecklingen av rättelse av beskattningen är följande:

- minskar förhandsbesked behovet av skatteanmärkning och hur inverkar ett obligatoriskt beskattningsförfarande
- skall myndigheterna på eget initiativ göra rättelser utan nämnder
- bör Skatteförvaltningen avstå från sin ställning som besvärinstans ex officio i inkomstbeskattning
- retroaktiv rättelse hos Skatteförvaltningen då senare prejudikat i HFD har annan tolkning
- en rättelse i de fall då ett beslut skulle inverka på en annan skattskyldigs beskattning, skulle rättelse av beskattningens besvärmöjlighet förkortas från fem till tre år samt
- kan ett avgörande besked ges snabbare genom lagstiftning än genom en kort frist, eller skulle detta inverka på rättssäkerheten och möjligheten att verkligen gå igenom ett besvär?⁴⁴⁶

⁴⁴³ RP 131/1995 rd s. 27 ff.

⁴⁴⁴ RP 91/2005 rd s. 31. Se s. 7. Ärenden avgjorda genom förhandsbesked kan ej ändras.

⁴⁴⁵ RP 131/1995 rd s. 37. RP 91/2005 rd s. 8 Enligt 57 § BFL kan efterbeskattning (e) verkställas om en skattskyldig, underlåtit att lämna in skattedeclaration eller lämnat in en bristfällig, vilseledande eller oriktig skattedeclaration helt eller delvis har undgått skatt. Aa. s. 1 skatteförhöjningen av efterbeskattning skall lindras.

⁴⁴⁶ KB 1992:7 s. 83 f.

Då dessa synpunkter grundar sig på kommittébetänkande 1992:7 som är grunden till lagberedningen är det skäl att även beakta dessa synpunkter i den fortsatta deduktionen av rättelse av beskattningen. Från de sista synpunkter deducerat ser det ut på följande sätt. Ovan konstaterat är det beroende av administrationen med besvärinstanser och rättigheter till besvär, som medför möjligheter till rättelse. Man kunde även tänka sig rättigheter till ny beskattning om väsentlig ny information tillkommer eller om uppgifterna varit bristfälliga och senare kompletteras. Normal rättssäkerhet har allmänt förutsatt att man har rätt att besvära sig till en högre rättsinstans. I Nylands länsrätt har man avslagit 61 % av skattebesvären år 1990 1 - 4. Skattebesvären till HFD utgör 35 % av alla besvären per år.⁴⁴⁷ Av dessa beviljade HFD år 1991 71 besvär rätt att besvära sig.⁴⁴⁸ Av JO:s årsberättelse framgår det att besvär över skattegranskning som lett till efterbeskattning av företag ofta görs. Detta för att fördröja processen. Det realiserar inte genom att JO inte befattar sig med ärenden under beredning i en annan prövningsmyndighet.⁴⁴⁹

I princip är avslag ett avslag och förlorade besvär lika angelägna som en seger för den skattskyldige. I förfarandet med gränsdragningen av samfundsskatt för det ortodoxa kyrkosamfundet gav HFD negativa utslag på 1920-talet varefter rätten till detta tillkom efter ett kommittébetänkande 1934:7 varefter staten beviljade ersättning för förlorad samfundsskatt åt det ortodoxa samfundet för år 1935-39. Därefter har lagen förlängts och har nu en given koefficient på 0,8 procent av samfundsskatten i hela landet.

Ett negativt utslag kan med andra ord om de har principiell betydelse och är välgrundat, leda på sikt till en ny skattelagstiftning, då all beskattning alltid exakt skall vara stadgad i lag. Snarare är dock tanken om att välgrundade prejudikat leder till ny lagstiftning. En konform utveckling av detta tankesätt skulle hypotetiskt sett kunna leda till att det finns en risk att flera modifieringar med specialfall måste stadgas då Europeiska människorättsdomstolen börjat tillämpas med individens rätt i förgrunden, sedan Finland ratificerat Europas mänskliga rättigheter år 1990, som medlem av Europarådet.⁴⁵⁰

3.5.3.2. Rättelse genom retroaktiv skattelag

Retroaktiv skattelagstillämpning riskerar medborgarens tillit men är tillåtet i motsats till straff som står i strid med 8 § GL.⁴⁵¹ I Finland strävar man i regel till att inte tillämpa retroaktiv skattelagstiftning när oavsedda förmåner upptäckts. (T.ex. dividendavdrag

⁴⁴⁷ KB 1992:7 s. 260 f.

⁴⁴⁸ KB 1992:7 s. 260.

⁴⁴⁹ Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2008 s. 237.

⁴⁵⁰ KB 1992:7 s. 36.

⁴⁵¹ Wikström (2008) s. 41. Jmf. Knuutinen (JFT 2010) s. 592 Förbud mot retroaktiv beskattning står inte i lagstiftningen, men det är en skatterättslig princip som kan fråsas av särskilda orsaker.

fick endast en egen ny lag när en oavsedd förmån uppstod.) Under tryck av riksdagen har man däremot stiftat en lag om beskattning av optionsrätt.⁴⁵² Inom beskattningen tillämpas legalitetsprincipen, vilket avser rättssäkerhet i beskattningen samt inkomstskattesatsen åt staten, varvid all beskattning sker genom lag, vilket grundar sig på 2.3. § GL, 81.1 § GL och 121.3. § GL.⁴⁵³ Beskattningen har sina legalitetsgrunder i den nordiska självdeklarationstanken, som genom de representanter medborgarna valt besluter om skattelagar.⁴⁵⁴ Detta som ett led i en demokratisk rättsstat, rättssäkerhet och effektiv beskattning. Enligt Soikkeli är retroaktiv skattelagstiftning lika bunden till beskattningens legalitetsprincip som möjligheten att kunna förutse ett skattebeslut. Vid val mellan två ekonomiska alternativ väljer man det ena då skatten och täckningsbidraget är högre, men om fiskus väljer det andra alternativet kan det leda till sämre resultat och i sådana fall saknas den ekonomiska förutsebarheten. Ekonomi och beskattning måste kunna lita på att en retroaktiv beskattningslag inte grundas, för det kan omindetgöra en ekonomisk annars godtagbar lösning. I fall där det sker försämrar det beskattningens legalitet.⁴⁵⁵ För att nå säkerhet kan man i osäkra fall anhålla om förhandsbesked med bindande verkan. Man kan också jämföra med Sverige som länge hade rätt till retroaktiv skattelagstiftning den s.k. Annell-lagen redan på 1960-talet⁴⁵⁶, som också har fått andra efterföljare, men som genom 2:10.2 § RF stycket numera också innehåller ett förbud mot retroaktiv skatt med de risker en felaktig skattelag kan medföra.⁴⁵⁷ Nyprövning av gamla rättsfall är inte i linje med finländskt rättsväsen varvid t.ex. Tyskland prövar gamla fall om en lag ändras.⁴⁵⁸ Trovärdigheten av skattelagstiftningen och god skattesed förutsätter att skattelagstiftning inte stadgas retroaktivt.⁴⁵⁹ Administrativt har man tidigare reglerat i 82 a § BeskL skilt om rättelse av skatt som utbetalas, då detta verkställs av skattnämnden. Denna paragraf blir obehövlig genom den administrativa förändringen som överför all betalningsrörelse till Skatteförvaltningen (=tidigare länsskatteverket).⁴⁶⁰ I Finland är rättelse av beskattningen många tiotusental och de flesta blir rättade. Lättast korrigeras enkla fel som inte upptäckts under själva beskattningsprocessen. Besvären

⁴⁵² VM TM 36/97 s. 27 retroaktiv vid ändrat bokföringsår mitt under kalenderår. Äimä (2011) s. 114 f.

⁴⁵³ Soikkeli (2004) s. 163. Se närmare om legalitetsprincipen här i 7.2.2. i min avhandling.

⁴⁵⁴ Wikström (2008) s. 23.

⁴⁵⁵ Soikkeli (2004) s. 164-176.

⁴⁵⁶ Welinder (1983)... s. 388 f. L om avdrag vid inkomsttaxering för viss aktieutdelning (1967:94) infördes år 1960 som en provisorisk förordning. Kedjebeskattningen eliminerades genom att mottagaren var ett aktiebolag. En kombination av skilda regler ledde till önskad skattefrihet.

⁴⁵⁷ Lodin m.fl. (2005) Del 1 s. 12 f.

⁴⁵⁸ Andersson (1964) s. 49 f.

⁴⁵⁹ VM TM 36/97 s. 27.

⁴⁶⁰ Andersson (1996) s. 75, KB 1992:7 s. 110.

skattegranskningsnämnden och Skatteförvaltningen får är också många. Ex. officio kan man rätta likartade fel som uppstått genom ADB-program.⁴⁶¹

Avgränsat för rättelser är oberoende av förmånstagare små belopp, som dock regleras i lag. Små belopp behöver ej betalas av den skattskyldige och utbetalas inte heller på motsvarande sätt. Gränsdragning av obetydliga mål som förs till HFD är vidare avgränsad genom en avgift av 500,- mark för mål som ej behandlas (utan prejudicerande betydelse) och 1.000,- mark för ett mål som anses vara prejudicerande och beviljas besvärstillstånd.⁴⁶² Numera är avgiften för hantering i HFD enligt L om avgifter för domstolars och vissa justitieförvaltningsmyndigheters prestationer 226 € 26.7.1993/701 i 3.1 § (1024/2002) varvid avgiften halveras om den inte behandlas 3.2 §, följaktligen sjunker till 113 €. Avgiften motiveras med de kostnader som hanteringen av ett ärende i domstolen medför, och bör säkert ses som sådan.

Det betyder att endast medellösa personer, som befrias från avgiften, eller mål som kan ge mer än denna avgift, samt målsägare som av princip besvärar sig i ett beskattningsmål anhåller om rätt till besvär hos HFD. Det är en rationell fördel i allmänt administrativt hänseende även om några hundra euros besvär för den flesta skattebetalarna blir irrationell. Kritiskt kan man således säga att alla är på 113,- till 226,- euro lika inför lagen. Rättelse av beskattningen enligt domen i HFD borde kunna ske för avgjorda mål oberoende om förvaltningsdomstols beslut avviker från HFD:s senare beslut.⁴⁶³ I den mån JO-besvär kan anföras är det däremot en avgiftsfri rätt för medborgare.⁴⁶⁴ Skattefri inkomst som av misstag beskattats kan restitueras efter anhållan. Principiellt returneras dock i allmänhet för mycket erlagd skatt i samband med den slutliga skatten. Det betyder att ett överskott kan kvittas mot en senare uppkommen skatteskuld. För mycket erlagd skatt som kvittas mot senare uppkommen skatteskuld kan inte återbetalas.⁴⁶⁵

3.5.3.3. Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel

55 § BFL (1995/1558) stadgar hur man skall förhålla sig till om det kommer fram att en rättelse av beskattningen till den skattskyldigas fördel föreligger. Denna paragraf svarar

⁴⁶¹ KB 1992:7 s. 108 f.

⁴⁶² Tidigare kunde man oberoende utan begränsningar besvär sig till HFD. Ansökan om besvärstillstånd har införts för att endast mål som bedöms kunna ha en prejudicerande betydelse eller för lagens tolkning viktiga skall behandlas. Skattebesvär är utan avgift. se VM TM 36/97 s. 40 f HFD fungerar bara för prejudikat, vilket leder till att enskilda beskattare inte ens nödvändigtvis får ett rättsskydd i frågor som är viktiga för honom...

⁴⁶³ RP 91/2005 rd s. 23 f.

⁴⁶⁴ Riksdagens justitieombudsman berättelse för år 2007 s. 241 noterar att JO inte som så kan ändra beslut.

⁴⁶⁵ KB 1992:7 s. 155. Pahlsson (2007) s. 32. En kontinuitetsprincip kan sägas föreligga då beskattningen skjuts upp på framtiden. Underprisöverlåtelse kan vara en förtäckt kontinuitetsprincip.

mot gamla 82 a § BeskL (1958/482). 55 § BFL anför när för mycket skatt påförts skattskyldig genom fel skall detta rättas. Rättelsen bör ske efter avslutad beskattning senast inom fem år. Härvid är det viktigt att tänka in sig i hurudant fel det kan vara frågan om, när det kan uppkomma och föreligga, samt när det upptäcks. I paragrafen anförts entydigt att när för mycket skatt påförts utan den skattskyldiges fel skall detta rättas. Närmast är det tydligt tänkt att det är fråga om ett räknefel.⁴⁶⁶ Felets upptäckt och preskriptionstid är fem år. Man kan jämföra med fel till den skattskyldigas nackdel. Här är preskriptionen från ett till två år eller upp till fem år 56 § BFL (1079/2005) då skattskyldige inte lämnat in skattedeklaration.⁴⁶⁷ Detta tyder på att man tänker sig att en korrigering av fel kan ske i ett senare beskattningsår och också kan medföra att även tidigare års beskattning är behäftade med fel och kan korrigeras. Här gäller tillämpningen av gränsdragningen av rättskraft varvid avses att ärende som rättats till den delen efter beslut genom besvär som vunnit laga kraft entydigt är i kraft. Detta bör minska administrativa svårigheterna att nå slutlig beskattning. Detta följer redan äldre rättsuppfattning om att skatt som vunnit rättskraft ej kan ändras.⁴⁶⁸ Före år 1994 kunde skattebetalaren söka om rättelse av beskattningen på laga grund. I dag sker det genom en skriftlig anhållan om rättelse av beskattningen till skatteombudet innan ärendet kan avgöras av Skatteförvaltningen och godta detta utan att föra den till skattenämnden. Den föreslagna kortare tiden än fem år har tagits in till den skattskyldiges nackdel integrerat från ett till fem år i lagen år 2005. Dessa fem år räknas så att inom denna tid bör en skriftlig anhållan vara Skatteförvaltningen tillhanda. Den behöver inte bli avgjord inom fem år, men önskvärt är en snabb behandling. Föreligger någon annan grund än en tidigare angiven kan rättelse av beskattningen var möjlig på denna nya grund.⁴⁶⁹

I näringsverksamhet eller genom under process varande utredningar kan leda till att en skattskyldig skall slippa betala en högre skatt. Vid bekräftad förlustutjämning eller t.o.m. bekräftat beslut före inlämnad skattedeklaration, kan detta senare korrigeras. Detta kan också lämnas obeaktat för att beaktas senare 54 § NSL.⁴⁷⁰ Tiden är dock alltid normgivande och absolut, såväl nu som tidigare. Den är oförändrad fem år efter det att

⁴⁶⁶ KB 1992:7 s. 108.

⁴⁶⁷ Jmf tidigare efterbeskattning enligt 57 § BFL till år 2005.

⁴⁶⁸ Andersson (1964) s. 15-17. Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 656.

⁴⁶⁹ Andersson (1996) s. 74 f.

⁴⁷⁰ Andersson – Ikkala – Penttilä (2009) s. 703. HFD 1980 II 564. Avdrag beaktad i bokföringen år 1974 fick avdras i beskattningen 1975, då det inte tidigare beaktats. Se sid 700 f. I beskattningen får inte avdras mer än antecknat i bokföringen 54 § NSL (1976/1094), vilket betonas i 25 och 26 §§ NSL (1981/859). Bindningen till bokföringen anförts också tydligt i 14 § NSL.

beskattningen vunnit laga kraft = rättskraft.⁴⁷¹ Beskattningen är slutförd först det år då beskattningsåret avslutats den 1 november följande år. Det innebär att det före slutlig fastställd skatt i allmänhet går tio kalendermånader in på följande år, efter beskattningsårets utgång. Ett undantag inträffade år 1989 då Skatteförvaltningens ADB-system i en reform ej fungerade, varvid en speciallag förlängde skatteberedningstiden. (L om undantagsarrangemang med anledning av beskattningen för 1989 fördröjs 9.11.1990/956. Ränta betalas för fördröjningen med 9 procent per månad). Administrativt kan olika skattebetalare lämna in sina deklARATIONER vid olika tidpunkter. Trots det gäller ännu dessa fem år maximalt förlängt med tio månader.

3.5.3.4. Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel

Förutsättningarna för rättelse av beskattningen är motsvarande till skattskyldiges fördel som till nackdel. Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel, kan alltså vara vid räknefel eller jämförbara misstag som kan uppstå då någon del av den skattskyldiges uppgifter blivit ogranskade. Trots att en del inte blivit granskad är det meningen att skattskyldig skall beredas tillfälle att bli hörd.⁴⁷² Lagen har ändrats så att den beaktar beskattningens karaktär som ett massförfarande. Det leder till att Skatteförvaltningen mera flexibelt skall kunna ändra beskattningen än tidigare. Väsentligt för fiskus och samhället är rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel.⁴⁷³ 56 § BFL (520/2010) stadgar att rättelse av beskattningen skall ske om skattebetalaren sluppit skatt helt eller delvis, vid räknefel som uppdagas eller motsvarande fel inte prövats, skall rättas. Här gäller även att rättskraft (ett beslut vunnit laga kraft) gäller, dvs. avslutat beskattningsår.

56 § BFL (1995/1558) svarar mot gamla 82 § BeskL (1958/482). Fem moment stadgar närmare om rättelsekraven. 56.2 § BFL (1079/2005) ger fiskus rätt att korrigera beskattningen för skattskyldig inom ett år för obeskattad inkomst. Vid tolkningsmöjligheter är rättelsen två år förutsätter att 26.2. § BFL (1079/2005) kan tillämpas. Dock ingår ett stadgande om att den skattskyldige skall höras i 26.3 § BFL (1079/2005) och då är tiden för rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel två år 56.3. § BFL (1079/2005) om det föreligger skrivfel, räknefel eller motsvarande externt fel.⁴⁷⁴ Däremot i 56.4 § BFL (1079/2005) gäller fem år till rättelse då den skattskyldige inte lämnat

⁴⁷¹ Andersson (1964) s. 8 noterar att Willgren i tiderna använde termen att ett skatteanspråk försuttit eller preskriberats.

⁴⁷² KB 1992:7 s. 109.

⁴⁷³ Handbok för inkomstbeskattning 2011 s. 655.

⁴⁷⁴ RP 131/1995 rd s. 37.

in deklaration, eller grovt felaktigt gjort upp deklarationen. Vidare tilläggs det att en rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel inte kan ske om ärendet blivit avgjort genom beslut på besvär 56.5. § BFL (1079/2005).⁴⁷⁵ Det man framhåller som viktigt även här, är alltså att den skattskyldige skall höras.⁴⁷⁶ Rättelse av beskattningen kan ske till den skattskyldiges nackdel om han utan egen förorsakan blivit med lägre skatt. Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel skall göras inom två år. Verkställandet av detta skall ske såväl med beslut som med debetsedel som inom två år skall nå den skattskyldige.⁴⁷⁷ Det är betydligt kortare tid än de fem som gäller vid rättelse av beskattning till skattskyldiges förmån. Det kan förklaras av att rättelse av beskattning alltid i första hand skall tillämpas om det finns förutsättningar för detta.⁴⁷⁸ Tidigare grundade sig beskattningen i huvudsak på den skattskyldiges egna uppgifter. Med utvecklingen av beskattningen har deklarantens börda av krav på uppgifter blivit lindrigare.⁴⁷⁹ I princip är enligt god juridisk praxis en extern källa minst lika tillförlitlig. I och med BFL (1995/1558) trätt i kraft, räknar man med att fel till den skattskyldiges nackdel skall bli vanligare. Därför kunde det vara motiverat att tillfoga till 56.1 § BFL (1995/1558) "... eller om beskattningen grundar sig på en externt erhållen felaktig uppgift..."⁴⁸⁰ Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel tillämpas betydligt mera sällan än till skattebetalarens fördel, varför detta närmast skall ses som ett kompletterande tillvägagångssätt till rättelsen i beskattningen.⁴⁸¹ Det finns forskare som har anfört att det borde finnas enklare regler för räknefel.⁴⁸² I linje med detta, är rättelse av beskattningen kanske det lättaste tillvägagångssättet, för rättelse av räknefel. Till skillnad från efterbeskattning där påföljden alltid förutom skatten är skattehöjning och skattetillägg, erlägger skattebetalaren inte heller dröjsmålsränta.⁴⁸³ Rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel, föreligger endast när han inte kan anses själv vara skyldig till att han undsluppit skatt eller en del av den. Förr var efterbeskattning vanligare än nu då bara rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel gäller.

⁴⁷⁵ KB 1992:7 s. 108 och Andersson (1964) s. 4.

⁴⁷⁶ enligt Andersson (1996) s. 71 "om möjligt".

⁴⁷⁷ KB 1992:7 s. 109, Andersson (1996) s. 70-71.

⁴⁷⁸ Andersson (1996) s. 70, HFD 1974 II 576, HFD 1964 II 625 har ansett sig kunna ändra efterbeskattning till skatterättelse; KB 1992:7 s. 109 f.

⁴⁷⁹ VM TM 36/97 s. 70.

⁴⁸⁰ VM TM 36/97 s. 72 se även s. 70 och HFD 8.8.1996 liggare 2429 där rättelse av beskattningen till den skattskyldige inte var möjligt där grunden till beskattningen var från skogsnämndens ADB-listor, vilka skatteverket senare funnit felaktiga. Jmf. HFD erhöill 19.11.1997 liggare 2932 inte besvärstillstånd.

⁴⁸¹ KB 1992:7 s. 109.

⁴⁸² Andersson (1964) s. 37.

⁴⁸³ KB 1992:7 s. 109, Andersson (1996) s. 71; dock med reservationen av ett tänkt specialfall då fiskus underlåtit att behandla en försenad skattedeklaration av misstag. Obs! Efterbeskattning upphörde 2005.

3.5.3.5. Femårsregeln till skattebetalarens nackdel

3.5.3.5.1. Allmänt

Rättelse av beskattningen är i jämförelse med efterbeskattning en lindrig rättelseform.⁴⁸⁴ Efterbeskattning är hävd enligt L om ändring av lagen om beskattningsförfarande (2005/1079). Till år 2005 var egentlig efterbeskattning för skattebetalaren betydligt viktigare än rättelse av beskattningen. Dessa kommer ofta fram i samband med skattegranskning. Största betydelsen får efterbeskattning för näringsidkare eftersom de oftast råkar ut för skattegranskning.⁴⁸⁵ Den lindrigaste formen av efterbeskattning var nämnd som rättelse av beskattningen. Den förelåg då skattebetalaren "utan egen förskyllan på grund av räknefel eller motsvarande" debiterats fel. Oriktig lagtolkning från skatteenämndens eller -byråns sida kan aldrig berättiga till rättelse av beskattningen. Inte heller redan prövade skattefrågor i de fall dessa kan komma ifråga.⁴⁸⁶ En korrekt efterbeskattning medförde dock i regel straffavgifter för skattebetalaren, vilket kunde medföra missnöje. Enligt vedertagen praxis befattar sig JO inte med ärenden som en annan myndighet avgör.⁴⁸⁷ Myndigheternas fel kunde inte berättiga till efterbeskattning.⁴⁸⁸ Skälig omsorg förutsätts vid behandling av skattskyldig.⁴⁸⁹ Fel i beskattningen får inte heller läggas den skattskyldige till last. Också god dokumentering av fakta i ordinarie beskattning kan leda till bevis som leder till hinder för rättelse av beskattning.⁴⁹⁰ Felaktig uppgift har gett efterbeskattning, men ibland kan det vara skäligare att ta till rättelse av beskattningen i synnerhet vid gränsfall mellan korrekta eller felaktiga uppgifter. Efterbeskattningen var fiskus viktigaste instrument, vid fel eller bristfällig deklaration.⁴⁹¹ Straffavgiften om 4 000 euro kan läggas till oberoende av 56 § eller 57 § BFL.⁴⁹² Tre skilda givna orsaker och kriterier som enskilt eller tillsammans är grund för rätt till femårsregel för beskattning till den skattskyldiges nackdel i enlighet med 57 § BFL (520/2010):

⁴⁸⁴ Andersson (1996) s. 70. OBS! Efterbeskattning slopades 2005, men kan tillämpas till 31.12.2011.

⁴⁸⁵ Andersson (1996) s. 75. Se t.ex. JO:s berättelse år 2009 s. 286.

⁴⁸⁶ Andersson (1994) s. 116-117.

⁴⁸⁷ Riksdagens justitieombudsmans berättelse år 2007 s. 242 och 2008 s. 237.

⁴⁸⁸ Andersson (1964) s. 103 f. se t.ex. HFD 1960 II 159 Avskrivna bussar och trafikrätt kunde inte efterbeskattas då skatteenämnden känt alla fakta. HFD 1960 II 354 Byggnadsinspektörs utlåtande ledde till att efterbeskattning inte kunde ske i och med att det inte var en oriktig deklaration som legat till grund för felet.

⁴⁸⁹ Andersson (1964) s. 108. HFD 1961 II 327 Då taxeringsnämnden vid verkställande av den ordinarie taxeringen varit medveten om A:s verksamhet som kommunal förtroendeman och A således ej blivit obeskattad för mötesarvodet på grund av underlåten eller oriktig deklaration, upphävdes eftertaxering.

⁴⁹⁰ Andersson (1964) s. 113.

⁴⁹¹ Andersson (1994) s. 122 f.

⁴⁹² Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 660.

- den skattskyldige har inte lämnat in deklarationen eller den är bristfällig, vilseledande och oriktig eller felaktig
- den skattskyldige har helt eller delvis undgått skatt
- för den skattskyldige föreligger ett orsakssamband mellan felaktig deklaration och för låg skatt.⁴⁹³

3.5.3.5.2. Brister i deklaration eller skatteförslag

Undgår en skattskyldig att lämna in deklaration eller motta skatteförslag är det alltid hans skyldighet att se till att han har möjlighet att deklarerat sin inkomst eller pröva sitt skatteförslag. Situationen kan uppstå då skattskyldig bytt adress eller t.o.m. helt bopingsort. Han undgår inte rättelse av beskattning enligt 57 § BFL med förhöjd ränta, då debetsedel eftersänds när hans adress blivit känd. Han är skyldig att se till att fiskus har hans adress och kan nå honom. Inlämnar man försenad en deklaration och den kan skäligt behandlas i tid tillämpas 57 § BFL heller inte. Inlämnar skattskyldig inte deklaration efter uppmaning kan 57 § BFL tillämpas. I det fall deklarationen har lämnats in till en annan kommun än verkställande kommun kan inte 57 § BFL tillämpas med de konsekvenser det skulle medföra.⁴⁹⁴ Objektivt kan deklarationen vara bristfällig utan att man söker efter någon skyldig. Man kan inte heller tala om bristfällig eller felaktig deklaration⁴⁹⁵ om den inte bryter direkt mot någon lag eller beslut av statsrådet eller Skatteförvaltningen. När den skattskyldige däremot underlåtit att korrigera en förhandsifylld blankett av Skatteförvaltningen, kunde 57 § BFL tillämpas när det uppdagades.⁴⁹⁶ Man bör också vara medveten om skillnaden mellan fysisk person och samfund. Samfunden är ofta bokföringsskyldiga. Icke bokföringsskyldiga bör kunna presentera en redovisning för de avdrag som de yrkade få godkända i beskattningen. Dessa bör sparas i fem år. Om omständigheterna varit korrekta berättigar inte av misstag godkända avdrag till tillämpning av 57 § BFL. Däremot gäller för bokföringsskyldig, där skattedeklarationen grundar sig på bokföringen, rätt för den skattskyldige till avdrag för medtagna rättelser där 57 § BFL tillämpas. Dock läggs det krav på att fel som uppdagas korrigeras i tid.⁴⁹⁷

⁴⁹³ Andersson (1994) s. 124, Andersson (1996) s. 75 f.

⁴⁹⁴ Andersson (1996) s. 76 HFD 1996 II 547 efterbeskattning kunde inte verkställas då kommunerna stred om hemkommun och deklarationen var inlämnad till endera.

⁴⁹⁵ Andersson (1996) s. 76 f. HFD 1979 II 583 avsiktligt vilseledande av myndighet att lämna fel intyg eliminerar inte efterbeskattning. jmf HFD 1964 II 625, HFD1968 II 570 då skattskyldig lämnat fel intyg av myndighet utan att vilseleda myndighet, har man ansett att deklarationen är rätt.

⁴⁹⁶ Andersson (1996) s.76 HFD 1984 II 615 förhandsifylld blankett som inte korrigeras kan efterbeskattas.

⁴⁹⁷ Andersson (1996) s. 77 f. HFD 1984 II 617 kunde företag efterbeskattas då det inte meddelat att en pensionsreservering enligt försäkringsmatematik blivit för stor och man upptäckte detta i maj beskattningsåret utan att delge skattemyndigheterna detta.

3.5.3.5.3. Förfarande vid undsluppen skatt

Då den skattskyldige helt eller delvis undgått skatt har uppstått när en del av deklara-tionsuppgifterna som inlämnats och myndigheterna har gått igenom deklARATIONEN och bestämt objektivt sett för låg skatt. Några äldre fall som har relevans för den praxis och lagutveckling som skett kan nämnas. I HFD 1975 II 565 upptäcktes ett fel i tid vid skattegranskning vilket ledde till att länskatteverket hade rätt till efterbeskattning. HFD 1969 II 536 kompletterande uppgifter som inte kom i tid gav rätt till efterbeskattning. HFD 1983 II 595 efterbeskattning kunde verkställas enligt uppskattning oberoende av grundbesvär som yrkat på höjning av inkomsterna. Däremot i HFD 1961 II 37 då en komplettering skett i tid, trots fel i uppskattning, eliminerade detta deklARATIONENS fel. HFD 1988 B 571 då besvär i länsrätten saknade laga kraft varvid Skatteförvaltningen trots detta verkställde rättelse av debitering. Här saknas möjligheter till efterbeskattning om fiskus beskattat rätt.⁴⁹⁸ Generellt kan noteras formbundenheten, tiden, åtgärder av betydelse för beskattaren och bevislig åtgärd.⁴⁹⁹ Om skattebetalaren sköter sig i tid kan inte rättelse av beskattningen till nackdel för skattskyldige ske. Inte heller kan ett fall HFD 1988 B 571 där aktier räknats ingå som A sålt vars realisationsvinst han glömt uppge kunde inte efterbeskattas då de redan var under beredning i länsrätten.

Vid anhängiggjord rättelseyrkan kan Skatteförvaltningen inte göra rättelse. Skatte-förvaltningens möjligheter att överföra uppgifter till en byrå med större kompetens har ägt rum genom lag om skatteförvaltning (1101/2006).⁵⁰⁰ Sakområdet kan bli aktuellt vid överklagning och/eller besvärshöjning.⁵⁰¹ Rättelse av beskattningen enligt 57 § BFL kan inte utgå med ett högre belopp än vad den felaktiga deklARATIONEN givit upphov till. Rät-telse av beskattning är inte heller en straffåtgärd. Det utgör en lagstadgad rätt att driva in utebliven skatt. I rättelse av beskattningen 57 § BFL tillägger man de belopp som skall eftertaxeras som tillägg till den gjorda beskattningen. Det betyder också att avdrag, grundavdrag, avdrag för inkomstens förvärvande eller underskott beaktas.⁵⁰² Skattebeslut är till sin karaktär bindande. Rättelse av beskattningen enligt 57 § BFL ger dock möjlig-heter till rättelse. Totalbeloppet av deklARATIONEN gäller inte som så, utan de enskilda de-larna är de komponenter som fiskus skall ta ställning till.⁵⁰³ Detta kan vara av betydelse

⁴⁹⁸ Andersson (1996) s. 78.

⁴⁹⁹ Rynänen (2000) s. 176 f. betonar att det är i skattskyldiges intresse att uppgifter ”bevisligen” givits.

⁵⁰⁰ Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2007 s. 241.

⁵⁰¹ Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2007 s. 69. Numera gäller LoSf (2010/503).

⁵⁰² Andersson (1996) s. 78 f.

⁵⁰³ Andersson (1996) s. 79. HFD 1950 II 511 och HFD 1961 II 480; Andersson (1994). s. 127 medan där- emot slutsumman utgör grunden i Sverige.

vid rättelse av beskattning. I fall av att den skattskyldige medger misstaget lär han enligt Andersson lätt kunna åberopa att han glömt även avskrivningsunderlag från deklARATIONEN. Av misstag glömt avdragsunderlag är inte giltigt som kvittning av annan skatt. Kvittning av realisationsvinst mot kreditförlust kan verkställas. Det samma gäller vid räknefel då man deklarerat mer och tillika glömt bort ett mindre belopp. Härvid uppstår inte en rätt till rättelse av beskattning. Å andra sidan när skattskyldig ej aktiverat omsättningstillgångar försatte han sin möjlighet att utföra kvittning.⁵⁰⁴ Inte heller har man rätt att utföra kvittning genom reglerad storlek av valutareserven.⁵⁰⁵

3.5.3.5.4. Orsak – samband

Skattebetalare kunde påföras den skatt han av ovannämnda orsaker undgått 57 § BFL (1995/1558). 56 - 57 § BFL (1079/2005) är sedan år 2006 till namnet lika, rättelse av beskattning där orsaken till förseelsen leder till vilken paragraf som bör tillämpas. Man kunde alltså inte undgå skatt bara genom att undvika fiskus. När fiskus upptäckte en brist, skulle beskattningen verkställas. Upptäckten kunde vara genom uppgifter inkommit av arbetsgivaren. Fiskus förväntades ge normal omsorg och upptäcka brister.⁵⁰⁶ Brister eller fel i deklARATION ansågs föreligga då deklARATIONEN har bidragit till ett skatterättsligt misstag. Kunde fiskus själv ha orsakat ett fel utan att tillämpa normal omsorg fanns inte grund för rättelse av beskattning.⁵⁰⁷ När en deklARATION var fel ifylld, summorna i fel kolumn bör fiskus kunna bortse från felet. Har arbetsgivaren givit korrekta uppgifter, som inte svarar mot en slarvig eller felaktig deklARATION, saknas också orsaksamband. För höga krav kunde man dock inte ställa på fiskus. Slarv hos fiskus som så gav inte rättelse av beskattningen en möjlighet.⁵⁰⁸ Kraven får inte leda till att det lönar sig att lämna in en bristfällig deklARATION. Vid för låg beskattning enligt uppskattning saknas dock i regel möjligheter till rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel.⁵⁰⁹ Detta gäller dock inte när den skattskyldige givit felaktiga uppgifter om sin omsättning.⁵¹⁰ Vid skatteinspektion bereds den skattskyldige tillfälle att uttala sig före

⁵⁰⁴ Andersson (1996) s. 79f. HFD 1977 liggare 4366.

⁵⁰⁵ Andersson (1994) s. 128.

⁵⁰⁶ Andersson (1994) s. 129.

⁵⁰⁷ Rautajoki (Verotus 1993) s. 444.

⁵⁰⁸ Andersson (1996) s. 80 HFD 1986 B II 580 hustrun kunde efterbeskattas, fastän maken antecknats rätt i stämpelskattenotan. HFD 1986 liggare 1628 efterbeskattning av makar fastän rätt uppgifter fanns i Kb deklARATION. I detta senare fall torde det kunna förväntas att efter lagändringen 1994 där kommanditbolag beskattas tillsammans med ägarna så inte längre vore fallet. Martin m.fl. (2009) s. 224 f. Särbeskattning av makar är inte självklart, om än i det sociala Europa det blivit alltmer allmänt med individcentrerad skatt.

⁵⁰⁹ Andersson (1996) s. 81 HFD 1964 II 503. Märk: Fastighetsskatten ersätter skatt enligt prövning för kommun. Andersson (2001) s. 69 f.

⁵¹⁰ Andersson (1996) s. 81 HFD 1983 II 592; HFD 1965 II 621.

avgörande. Bevisbördan ligger på skattemyndigheten vid fel i deklARATIONEN.⁵¹¹ Hur brett kravet på tilläggsupplysning och en skild specifikation är, för att ge en korrekt bild av orsak – samband, vilar på skattemyndigheterna. De är förpliktade att gå igenom och beakta begärd tilläggsinformation. Upptäckter vid en utförd skattegranskning ligger oftast, som grund till en efterbeskattning. Skattebetalaren måste enligt äldre lag endast i de fall höras då det är möjligt.⁵¹² Fem år bör verifikationer för avdrag sparas men behöver inte bifogas efter år 2006.⁵¹³

3.5.4. Instrument för skattesäkerhet

3.5.4.1. Skattegranskning

I 14 § BFL (520/2010) stadgas om skattegranskning. Bokföringsskyldig skall kunna visa upp bokföring och anteckningar, samt material och all egendom som tillhör verksamheten som kan behövas för beskattningen eller som underlag vid ansökan om ändring i beskattningen. I lagen framgår direkt skyldighet att visa upp skatteunderlaget vid skattegranskning. Skatteverket har en särskild avdelning som utför skattegranskningarna.⁵¹⁴ Skattefunktionärer sköter granskningsuppgifter vid sidan av sina ordinarie uppgifter. Storföretag får ofta göra ADB-avräkningar på maskinspråk eller genom elektronisk överföring som omformas för granskning.⁵¹⁵ En skattegranskning sker först genom kontakt med den skattskyldige och hörande om verksamheten och de interna arrangemangen och redovisningen. Om det finns en tillräcklig rättssäkerhet har klienten anfört klander. Det kan sammanfattas i följande punkter:

- den skattskyldige skall bevisa; granskarna framför antaganden
- ej bevis eller för kort remisstid
- hörande av klienten är utan betydelse för beskattningen, sker enligt föredragande skattegranskare
- selektiv användning av prejudikat, juridisk litteratur och anvisningar, retroaktiva förändringar vid tolkningsmenings skiljaktigheter måste man anhålla om ändring i skattegranskningsrapporten som dröjer länge
- skattegranskarnas arbete strävar efter att bära sig (resultatinriktat).⁵¹⁶

⁵¹¹ Andersson (1994) s. 131. Jmf Ryynänen (2000) s. 197 som hänvisar till Rekola 1947 om bevisbördan.

⁵¹² Andersson (1996) s. 82.

⁵¹³ RP 91/2005 rd s. 32.

⁵¹⁴ VM TM 36/97 s. 46, Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 28

⁵¹⁵ VM TM 36/97 s. 47.

⁵¹⁶ VM TM 36/97 s. 47 och 49 f.

Om kritiken har grund undergräver den god skattegranskningens etik och svarar inte mot det som kan kallas god skatteded. Finansministeriet hade tillsatt en kommitté 1997, som beredde ett förslag till förbättring och med individens rättsskydd i fokus. Målet med betänkandet är att BFL (1995/1558) skulle kompletteras med en 14 § som tar upp "Skattegranskning" (505/1998). Den kunde vidare kompletteras med en förordning.⁵¹⁷ Förordningen om beskattningsförfarande (1998/763) stadgar om skattegranskning.

En rapport skall ges över skattegranskning där den granskade skall höras innan den slutligt fastställs. Tyvärr ingår här ännu 'om möjligt' att den skattskyldige skall kunna bli hörd. I ett särskilt moment föreslås en skild förordning för skatteförfarande, som regleras och kan anpassas till utvecklingen. Det primära är dock att den beskattade beroende på sakens natur reserveras tillräcklig tid till genmäle. Den skattskyldige skall ha tillgång till såväl nödig handräkning som rådgivning.

Skattegranskningens berättelse bereds omgående. Berättelsen skall omfatta processens gång, det granskade materialet, för beskattningen väsentliga omständigheter, given handledning och svar av den granskade med material samt andra synpunkter, tillämpade normer, samt granskarens slutsatser och motiveringar. Ryyänen anför om skattegranskning dess möjliga relevans och behov av skriftlig bekräftelse för skattetagaren i fall att orsak till någon åtgärd inte framkommit. Ett register upprättas över besvär och vilka besvär lett till förändringar samt på vilken nivå detta skett.⁵¹⁸ Detta är av ömsesidigt intresse då JO noterar att denna rapport ofta kan leda till besvär vid missnöje av den skattskyldige.⁵¹⁹ 21 § BFL tillåter jämförelseuppgiftsgranskning, också för granskning av en annan skattskyldig.

Skattegranskningen och dess förfarande kommer att bli ett allt centralare instrument i linje med att såväl företagare som privatpersoner omfattas av BFL och MomsL, samt att dessa i allt högre grad på eget initiativ, svarar för att beskattningen och skatten sker till rätt belopp och i rätt tid. Det finländska rättssystemet bygger på principen att all deklarerad inkomst kan och verkligt granskas. Från att tidigare i USA tillämpa avstämning av den deklaration som skattskyldig lämnat in och vid avvikande summeringar vid kontroll eller slumpartad leda till en noggrannare genomgång.⁵²⁰ Detta förfarande kan locka till avsiktliga fel och möjligen kanske förklaras med USA:s fria inställning skatterättsligt

⁵¹⁷ VM TM 36/97 s. 54 f. Jmf. Höglund (2008) s. 21 f, Taxeringsrevision i Sverige definieras som granskning av underlaget för inkomstskatt, medan skatterevision är integrerat för samtidig granskning av flera skatter.

⁵¹⁸ VM TM 36/97 s. 55 f. Jmf. Ryyänen (2000) s. 34 f.

⁵¹⁹ Se t.ex. Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2006 s. 205.

⁵²⁰ KB 1992:7 Bilaga 6 A Manner s. 494 f.

gentemot ett privaträttsligt regelsystem.⁵²¹ Dessutom utgör det i grund en annan rättsuppfattning⁵²² än i Norden. I dag kan man notera att ett elektroniskt register sedan 10 år i olika grad koordinerar USA:s beskattning.⁵²³ I Finland har skattegranskningens enheten och skatteverken åren 1990-96 granskat över 50 000 företag. De flesta av dessa har från granskarnas synvinkel gått utan problem. Rättssäkerheten kommer ändå att lägga större krav på, att också skattegranskningen har precisa lagstadganden. Ovan anförda kommittébetänkande har utarbetats för att svara mot detta. För att bibehålla skattemyndigheternas trovärdighet, trots populistiska uttalanden, hade statens revisionsverk tillsatt denna kommitté.⁵²⁴ God skatteseed förutsätter ömsesidig respekt för korrekt beskattning.

3.5.4.2. Skattetillägg i rättelse av beskattning

Rättelse av beskattning stadgas i 57 § BFL (1079/2005). Den svarar mot 83 § BeskL (1958/482). Tilläggas bör att den skattskyldige måste höras.⁵²⁵ Utöver skatt räknas skattetillägg och förseningsränta enligt en skild lag. 4 § L om skattetillägg och förseningsränta (346/2002) för debiterad obetald skatt enligt räntelagen 12 § (1982/633) förhöjd med 7 % ... och den ränta som Europeiska centralbanken ger halvårsvis varvid justeras uppåt till följande halva procent. Om inte annat stadgas i lag tillämpas denna lag för att fastställa skattetillägg och ränta. Tidigare år 1997 tillämpade man Finlands Banks referensränta förhöjd med 9 procentenheter (enligt Finlands Banks meddelande 4 % sedan 1.1.1997, dock minst 20,- mark,) minst 3 €; 6 % (1261/2009).⁵²⁶ Efter det att euron blev Finlands myntenhet bestäms räntan av ECB. Skatten beräknas i hela mark, penni avrundade nedåt, eller nu euron. Förseningsräntan utgår enligt samma premisser som skattetillägget. Således är den sammanlagda effekten år 1997 $4+9+4+9=26$ %. Om man anser att varje euro är värdefull, finns ingen rationell grund att försätta sig i detta läge. För fiskus är det mer än skäligen kompensation för utebliven skatt, eller försök till fördröjning av betalning av skatt. Samma tillägg som 57 § ger även 56.4 § i BFL, där noteras tiden om

⁵²¹ Lodin (1973) s. 51.

⁵²² Lodin (1973) s. 362. Som avslutning i sin avhandling om koncernbeskattningen i USA konstaterar Lodin: Den gällande rättstraditionens materiella innehåll i beskattningen är utvecklat under medeltiden och från kolonialtider övertaget syns följa de Montesquieus maktfordelningslära. Jmf. Statsskicket hos Platon (2006) s. 385 f. Envälde betraktas väl som en statsform. Fåmansvälde styrs av en aristokrati. Massan som styr är en välbeställd demokrati. Statsformen bestämmer statsformen och styrs med skrivna lagar.

⁵²³ OECD.org. 15.10.2006 Exchange of Information between Tax Authorities: Reference Guide on Sources of Information from Abroad 26-Jan-2006 s.191-192. Jmf RP 284/1994 rd där förvaltning och förtroendevalda regeringsrepresentanter själva är skyldiga att uppge sina inkomster och ekonomiska förbindelser, varvid kontrollmyndigheter vid behov kan begära utredning som redan preventivt strävar efter att förhindra intressekonflikter i ekonomin.

⁵²⁴ VM TM 36/97 s. 50.

⁵²⁵ RP 131/1995 rd s. 37.

⁵²⁶ Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 805. Temporärt år 2010 var procenten 6 som tilläggs.

fem års rätt efter avslutad beskattning som beskattningen kan ske till skattetagarens nackdel.⁵²⁷

Skattetillägget och förseningsräntan är ett incitament att verkligen betala skatt. De skatter, som är med i skattekontoförfarandet omfattas av detta. Det innebär att skattebetalaren har ett skattekonto enligt 1 § skattekontolagen (2009/604). Detta utgör en form av skatter på eget initiativ. Om de inte är erlagda, får även skattekontounderskottet ett skattetillägg och en förseningsränta. Skattetillägg kan man undvika, genom att erlagga den skatt man bör erlagga inom utsatt tid.⁵²⁸ Dessa dubbla pålagor förefaller mig som uppsjälkat svara mot fiskus möjlighet att reglera dem fritt om det leder till oskälighet. Seriöst kan jag inte tänka mig att det är ett förtäckt sätt att ta ut i extra skatt 26 %, ⁵²⁹ utan det är väsentligt att framhålla vikten av såväl skattetillägg som förseningsränta som två skilda och kompletterande funktioner. Dessa tillägg fördelas också åt samtliga skattetagare som stat, kommun och församlingar samt folkpensionsanstalten.

3.5.4.3. Förseningsränta i rättelse av beskattning

Tiden för förseningsränta är förfallodagen till och med dagen då skatten erläggs. Om t.ex. kvarskatt delvis är obetald utgör den grunden för det beräknade beloppet av den obetalda delen. Vis á vis förseningsränta stadgas att denna återfås om den avlyfts på grund av någon annan orsak än skattelättnad.⁵³⁰ Vid lindriga fel eller brister får fiskus utdöma högst 1 000,- mark = 150 € (565/2004) i skatteförhöjning av skattskyldig enligt BFL 32.1 § (1995/1558). Detta är fallet, då han utan motivering lämnat in en deklARATION försenad. Det förutsätter dock att fiskus bevisligen uppmanat den skattskyldige att sända in deklARATIONEN och en förklaring till förseningen. Han skall befinnas ha en giltig orsak till förseningen för att undgå skatteförhöjning.⁵³¹ Beloppet förhöjs 32.2 § BFL till högst 5 000,- mark (= 800 €) då han avgivit deklARATION eller motsvarande redogörelse som är behäftat med väsentliga brister. Formuleringen ”*får* utdöma en förhöjning” innebär ändå att fiskus inte *måste* utdöma förhöjning, utan kan av skilda orsaker ha en viss såväl rätt som skyldighet att göra en bedömning från fall till fall.⁵³² Här gäller även att fiskus bevisligen krävt utredning. Dock sägs det att fiskus *kan* påföra denna förhöjning.

⁵²⁷ RP 288/2009 rd s. 48, Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 657 försummad deklARATION leder till att den rättas med stöd av 56.4 § BFL. Aa. S. 660 gäller även vid utebliven komplettering 32.1-3§.aa. 804 skattetillägget för 56.4. § BFL räknas på samma sätt som för efterbeskattning.

⁵²⁸ VM TM 17/97 s. 60 f.

⁵²⁹ Den effektiva räntan blir dock högre, se nedan; I anslutning till räntan har en arbetsgrupp redan arbetat ut nya förslag med lägre ränta. Den 26 % räntan är år 2005 c. 19 %.

⁵³⁰ Andersson (1996) s. 79 ff.

⁵³¹ Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 802 f.

⁵³² aa s. 803. Grov försummelse kräver 800 €, men kan sänkas enligt synnerliga skäl.

Huruvida det är ett absolut krav kan inte ur lagen direkt utläsas. Då den skattskyldige medvetet eller av grov vårdslöshet har lämnat väsentligt oriktiga uppgifter eller totalt underlåtit att lämna in uppgifter påförs skatteförhöjning om 5 till 40 procent. Det gäller också fel inkomstslag och här är minimum också 800 € (= euro). Skatt kan utgå fastän den skattskyldige annars skulle ha varit fri från beskattning. Skatteförhöjning är inte avdragbar som utgift. Förutom förseningsräntor, kvarskatteräntor och skattetillägg måste man med andra ord även beakta dessa minimiavgifter vid olika fel. Dessa skattetillägg är en av beskattningens största stötestenar. Ytterligare följs de åt av olika skatteförhöjningar enligt vilken grund de utgått ifrån.⁵³³ Orsaken till betydelsen att hålla räntor med skild grund isär, redogörs nedan i olika samband med förfarande i beskattningen.

3.5.4.4. *Hanteringen av räntor i rättelse av beskattning*

Finansministeriets skatteavdelning har ansvaret och planerat en utredning för samtliga skattelagar. Målsättningen har varit att totalt sett nå en förenkling. En olägenhet har varit den, att räntor inte är avdragbara. Det leder till att deras nivå redan med 13 % de facto svarar mot en högre ränta efter skatt för ett bolag vid 28 % samfundsskatt = 18,0555...% och vid personbeskattning med 60 % marginalskatt hela 32,5 %.⁵³⁴ Skillnaden mellan räntan vid återbäring och kvarskatt om 2 % respektive 6 % är en annan olägenhet. Dessutom är utbetald ränta beskattningsbar inkomst. Skatteförhöjningen kan vara högre än den skatt den skattskyldige skulle ha varit tvungen att betala med en felaktig skattedeclaration. Dessutom kan skattebetalaren bli tvungen, att erlægga skatteförhöjningen trots befrielse från rättad deklARATION. Också i de fall fiskus fränser en förlustrservering som borde periodiseras under flera år kan detta leda till en skatteförhöjning. Dessa fall visar att en sänkning, och ett förtydligande, kunde vara motiverat.⁵³⁵

En arbetsgrupp föreslår att procenten skall sänkas från nio till fem + Finlands Banks referensränta, dvs. nu ECB. Dessutom föreslås uppskovsräntan från nuvarande 12 % harmoniseras med denna till identisk. Arbetsgruppen noterar vidare att de i sin slutrapport kommer att rapportera om skatteförhöjning, återbetalning vid obefogad tidigare debiterad skatt, samt en eventuell retroaktiv inverkan av ränteförfarandet.⁵³⁶ I sin vidare undersökning föreslår arbetsgruppen ett nytt moment som skulle fogas till BFL 26.2 § (1995/1558) förverkligat i en mening, vilket skett i och med att här infogats bestämmel-

⁵³³ VM TM 17/97 s. 62 f.

⁵³⁴ VM TM 17/97 s. 63 och formel: ränta + skatt/100= faktisk ränta (=fr)
 $13 + 28 \times \text{fr} / 100 = \text{fr}$ fr=18,0555... ; $13 + 60 \times \text{fr} / 100 = \text{fr}$ fr=32,5%.

⁵³⁵ VM TM 17/97 s. 63 f.

⁵³⁶ VM TM 17/97 s. 64 ff.

ser med rätt för fiskus att kunna lämna skatt delvis eller helt utan indrivning.⁵³⁷ Det samma gäller skattetillägg, ränta jämförbart med förseningsränta, restavgift, dröjsmålsränta, samfundsränta och restskattsränta när det är frågan om tolkningsmöjligheter eller på grund av oklarheter oskäligt (1079/2005). Vidare skall man noga följa med svensk utveckling och sträva till experter som med bredd från såväl fiskus, som intressegrupper strävar efter att finna en bättre lösning i framtiden.⁵³⁸ Oftast förekommer det i fall då skattebetalaren handlat i god tro. Då huvudlinjen i skattelagstiftning är att skatterätt skall i lag stadgas, är det tydligt, att dessa tilläggspecificeringar är ytterst angelägna. Å andra sidan lämnar just lagens karaktär och nödvändiga rörlighet om möjligt ännu större behov av en viss stringens och försök till förtydliganden där det finns tillgänglig äldre tolkning i lagens ratio.

3.5.4.5. Specificering av skattetillägget

Äldre lag hade vid skatteförhöjning olika procent beroende på felets karaktär. I statsbeskattningen beräknades förhöjningen på skatten och i kommunalbeskattningen på inkomstskattesats (förr skatteöre). Från år 1993 fick 77 § BeskL (1958/482) ett helt nytt innehåll som återfinns i 32 § BFL (907/2001). I linje med detta kan man tolka att lindrigt fel eller brist som inte korrigerats trots bevislig uppmaning inte följts (tidigare hör sammats i 77 § BeskL 1958/482) kan undvika ett lindrigt påslag om 1 000,- mark = 150 € (565/2004). Vid litet fel som inte avhjälppts måste avvägas från fall till fall. Detta förutsätter att den skattskyldige, trots bevisligen skriftlig uppmaning, inte avhjälp felet kan få ett skattetillägg. Fel korrigerings kan leda till ytterligare förfrågan. För en deklaration som försenats utan orsak kan fiskus ge skatteförhöjning.⁵³⁹ Försummelse med eller utan giltig orsak är typiskt svårt att avväga. En fysisk person föreslås få 2 000 € och annan juridisk person 4 000 € tillagd sin skatt för det löpande året föreslås nu få 4 000 € utan åtskillnad oberoende om det skett tidigare.⁵⁴⁰ En yrkesutövare har rätt att som näringsidkare lämna in deklarationen med fyra månaders fördröjning. En hustru erhöll inte rätt att lämna in senare deklaration, dvs. vid samma tid som sin yrkesutövande make, men då ansågs det finnas giltig orsak varför skattehöjning ej utgick HFD 1976 II 545. Det normala torde vara att ansöka om förlängning så att bägges deklarationer får samma

⁵³⁷ Ryynänen (2000) s. 53 ff har dubier över fiskus dubbelroll (aa. s. 55) tillitsprincipen.

⁵³⁸ VM TM 36/97 s. 68 f.

⁵³⁹ Andersson (1996) s. 57-58 se HFD 1975 liggare 21 skatteförhöjning var hävd då bolagsman meddelat av misstag realisationsvinst i bolagets namn i stället för sitt eget. HFD 1974 liggare 1063 tvist om äganderätten till aktier godkändes som orsak för befrielse från skatteförhöjning. Myrsky - Rabinä (2011) s. 220 f. försenad deklaration medför skatteförhöjning från 100 € till 300 € beroende på orsak.

⁵⁴⁰ RP 91/2005 rd s. 42. Förverkligat som försummelseavgift 22 a § BFL (565/2004), högst 2 000 €; 5 000 €; 15 000 € under skilda förutsättningar.

inlämningstid. Följande fall förefaller logiskt. Ett aktiebolag hade giltig orsak att inte deklarerat ett okänt förskingrat belopp HFD 1977 II 594.⁵⁴¹

Däremot räknas till och med en dags dröjsmål som grund för förhöjning. Den skattskyldige måste själv kunna påvisa giltig orsak. Å andra sidan gäller skälighet, så att vid varje fall skall råda rimlighet. Vid 150 € förhöjning är detta uttryckligen högst, vilket betyder att minimisumman 20 € kan vara skäligt vid ytterst små förseningar.⁵⁴² En bristfällig deklaration kan ge 800 €:s förhöjning 32.2 § BFL vid väsentliga brister eller fel, efter en bevislig uppmaning till åtgärd. När skattebetalaren strukit över heder och samvete före sin underskrift i HFD 1969 II 533 gav det 2 % i förhöjning, samt då aktiebolag inte bifogat alla bilagor HFD 1968 liggare 4720. I det första fallet ansåg man att den skattskyldige inte ens hade rätt att korrigera bristen. I regel förutsetts dock alltid en skriftlig uppmaning till skattskyldig med uppmaning om att komplettera eller som ger rätt att korrigera ett fel.⁵⁴³

I 32 § BFL (1995/1558) talas om grov vårdslöshet. Helt utelämnad deklaration eller väsentligt fel deklaration tillämpas vid direkt tänkt brottslig verksamhet. Väsentligt felaktig deklaration är det när betydande belopp från bokföringen inte beaktas i skattedeklarationen. Nytt är även om den skattskyldige uppgett fel inkomstslag, såsom förvärvsinkomster som kapitalinkomster. I 32.1 § BFL stadgas om förhöjning utan giltig orsak 150 € (565/2004) och vid väsentliga brister 800,- € enligt 32.2. § BFL (1079/2005). Förhöjningen kan gälla delar av beskattningen, och även vid beskattning enligt uppskattning eller då en oförklarlig värdestegring har inträffat.⁵⁴⁴ Högst 25 000 € 32.4. § BFL (1041/2006) kan tas ut i skatteförhöjning vid internprissättning eller utebliven komplettering i tid. Tillämpningsområdet för 32 § BFL avser inte enbart deklarationen utan också för underlåtelse och brister i bilagor eller tilläggsuppgifterna. Skatteförhöjning skall också kunna påföras om man inte meddelat om ändrad räkenskapsperiod eller om bostadssamfund inte lämnar in uppgifter som behövs för att beräkna beskattningsvärdet av lägenheter.⁵⁴⁵ Skälighet kan också lega till grund för att hantering eliminerar

⁵⁴¹ Diskussion om vilken procent av skatteförhöjning skulle gälla för övrigt efterbeskattad redovisad inkomst åren 1969, 1970 och 1971 fördes med olika åsikter. Procenten förblev dock oförändrad. Det förelåg inte grov vårdslöshet eller slarv. En ledamot ansåg att företaget hade underlåtit att iaktta nödig övervakning, varför det inte borde vara frågan om giltig orsak att utelägna ens ett förskingrat belopp. Jmf. Ryyänen (2000) s. 38. Se 32.5 § BFL skatteförhöjning kan för brister, då ingen skatt utgår, tillfalla staten.

⁵⁴² Andersson (1996) s. 58 inkomstnivån kan också anses ha betydelse.

⁵⁴³ Andersson (1996) s. 58. Se Lehtonen (2011) s. 80 f. HD 1967 liggare 278 saknades underskrift av bolagsman i skattedeklaration gav dom för medhjälp skattebedrägeri. Avgörande var *inte* signatur, 5:8 § BB.

⁵⁴⁴ Andersson (1996) s. 58 f: se HFD 1972 II 516 beskattning enligt uppskattning för biinkomster, HFD 1976 II 542 beskattning enligt uppskattning, HFD 1974 II 575 oförklarlig värdestegring.

⁵⁴⁵ RP 131/1995 rd s. 32 f.

ett skattetillägg. Behandlingstiden hos Skatteförvaltningen med fyra år har däremot enligt BJO lett till att skäligt skattetillägg för efterbeskattning av ogrundade skattefria dagtraktamenten åren 2000-2003 var skälig att ta fram till 31.12.2005. (BJO 3550/4/08). I de fall där det utgår en straffavgift kan vi notera följande: För det första är sedan markavgiften år 1995 beloppen omvandlade till euro. För det andra har sedan inflationen förvånansvärt lite beaktats. Det är vanligt som statens politiska tribut via beskattningen vid arbetsmarknadsuppgrörelser. Avgifterna har närmast avrundats till motsvarande jämna eurobelopp. Därför kan man generellt inte påstå att avgifterna är inflationsjusterade. I fall där offentlig förvaltning, stat, kommun och kyrka behöver deklarerat gäller vissa lindrigare regler än för andra fysiska och juridiska personer.

3.5.4.6. Olika aspekter på rättelse av beskattning

För att kunna nå en bättre prognostisering skulle det vara viktigt att kunna få förhandsbesked. Man har ansett att det behövs många prejudicerande förhandsbesked för att kunna dra allmänna slutsatser. Ofta är det i praktiken vanskligt att dra allmänna slutsatser då bakgrunden till skattebesluten ändå består av så olika komponenter att man har svårt, att veta vad som vägt tyngst i de enskilda fallen.⁵⁴⁶ För att se när rättelse av beskattning kan komma i fråga och eventuell korrigerande eller jämkning kan man se på äldre HFD fall som belyser detta i 83 § BeskL:

- Det först begreppet: *giltig orsak* HFD 1991 B 552. Hustruns inkomster hade vid ordinarie beskattning varit större än mannens. Avdrag, som beviljats henne kunde överföras på make då han genom efterbeskattning erhöll högre inkomst.

Detta visar på rätten för fiskus att välja en viss smidighet och att mänskliga, inomäktenskapliga realiteter får beaktas som giltig orsak. Då nu avdraget var förmånligare att avdra från de högre inkomsterna, framhåller progressivitetens individuella betydelse. Fiskus rätt att samtycka till ett val som är det förmånligare alternativet för skattebetalaren. Detta, fastän lagen ännu år 1991 inte uttryckligen var inskrivet som myndighetens skyldighet.

- HFD 1955 II 905 och HFD 1959 II 13 var bolag, beskattade enligt uppskattning, varför skatteförhöjning inte var möjlig. Uppgifterna hade varit bristfälliga varför uppskattning tillgreps.

⁵⁴⁶ KB 1992:7 s. 36-49.

Uppskattning av resultat finns inte mera, men i efterskott lämnad deklARATION från rättelse av beskattning för bristfällig deklARATION förhindrar inte skattehöjning i rättelse av beskattning.⁵⁴⁷

- Efterbeskattning, utan hinder av pågående process: HFD 1983 II 595 efterbeskattning kunde verkställas genom uppskattning trots inlämnat oavgjort besvär. Här var kravet höjning av inkomsterna. En trafikidkare hade efter skattegranskning lämnat in en ny deklARATION för att undgå efterbeskattning.

Här ser vi motsatsen till föregående två fall. Av de relaterade tre fallen förefaller med denna text som en skärpning skulle ha ägt rum i beskattningen från 1950-talet till medlet av 1980-talet. Efterbeskattat och skatteförhöjt kan inte åklagaren yrka på straff då ärendet genom skattehöjning redan avgjorts i HD 2010-162 enligt *ne bis in idem*. Skatteförhöjning genom 32.3. § BFL i HD 2010:45 och HD 2010:46 innebär skattebedrägeri i en slutförd process, står i strid med artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 till Europeiska människorättskonventionen.⁵⁴⁸ Då HFD 1988 B 571 trots besvär till länsrätten ej vunnit laga kraft kunde Skatteförvaltningen rätta beskattningen. Myndigheterna har rätt till självrättelse efter 1982 års RF.⁵⁴⁹ Här hänvisas till 96e §, 112 § och 113 § BeskL. Kilpi jämför fallen HFD 1983 II 595 och HFD 1988 B 571 där han noterar att i det senare fallet gjorde den skattskyldige själv rättelse före fiskus.⁵⁵⁰ Fiskus frihet till att få en skatt avgjord är oberoende av anhängiggjorda besvär. En del besvär kan vara förorsakade av att nå en avsiktlig förhållning i den slutliga beskattningen. I god förvaltning och strävan efter ett rättvist och lika bemötande av skilda skattebetalare har fiskus rätt och till och med skyldighet till behandling av att ett skatteärende skall vara väl motiverat. Skatteförhöjning på grund av skattebetalarens ansvar:

- HFD 1984 II 615 då skattebetalaren inte korrigerat antalet barn i den på förhand ifyllda deklARATIONsblanketten hade Skatteförvaltningen rätt att till denna del rätta beskattningen genom efterbeskattning och skattehöjning. Skattebetalaren har skyldighet att utföra en noggrann granskning. Detta är särskilt viktigt att minnas vis á vis BFL skatteförslag.

Skattskyldig har skyldighet att svara mot att noggrann granskning av honom är utförd. Följaktligen kan det inte att leda till att oavsedda förmåner beviljas eller att en fördröjd beskattning, i lika behandling och rättvist förfarande, mot andra skattebetalare, skulle

⁵⁴⁷ Kilpi (DL 1989) s. 219 f.

⁵⁴⁸ Äimä (2011) s. 5 fäster uppmärksamheten på att för samma brott inte kan straffas två gånger. En kommitté är tillsatt, vars uppdrag är att förhindra detta dubbla straff.

⁵⁴⁹ KB 1992:7 s. 37.

⁵⁵⁰ Kilpi (DL 1989) s. 219-220.

leda till oavsedda förmåner utan grund förorsakat genom ett misstag hos Skatteförvaltningen. Fiskus godkännande tidigare gör att i senare beslut måste fiskus respektera den linje som skattebetalaren fått godkänd tidigare under liknande skattelagstiftning:

- HFD 1974 II 557 Utvecklingsfonds reservation som fiskus godkänt i ordinarie beskattning kunde inte korrigeras fastän den skattskyldige gjort fel. Jmf HFD 1979 II 606 då skattenämnden borde ha upptäckt bristfällig föring av investeringsreservering, varvid efterbeskattning inte kunde verkställas.

Tidigare gjorda myndighetsbeslut för ett understöd kan inte få leda till att ett senare beslut blir strängare, än vad som varit fallet när understödet beviljades.⁵⁵¹

- HFD 1985 II 512 då förening inte avgett deklaration kunde de inte efterbeskattas då fiskus tidigare känt till rörelsen som varit befriad från beskattning.

Också tidigare rätt till förmånlig skattebehandling kan inte omotiverat skärpas. Vad som var tidigare år rätt är rätt följande år. Uppstår en lagändring blir resultatet kanske ett annat. Detta är också i linje med tillit till Skatteförvaltningen.⁵⁵²

Av skattebetalaren krävs noggrannhet och skyldighet att korrigera också förhandsifyllda uppgifter. Fiskus har möjligheter till en viss flexibilitet. Det finns fall då fiskus valt en smidigare och lindrigare beskattning HFD 1991 B 552 utan att det är fel. Anhängiggjort besvär, hindrar inte alltid efterbeskattning. Detta är ett plock som kanske belyser en viss linje, men aspekterna och detaljerna varierar individuellt i fallen, så en helt enhetlig linje inom skatterätten kan vara svår att slå fast. Fördelen är att den visar på en viss strävan av tillmötesgående i fall, då det inte inskränker på andras rättssäkerhet. God skattesed kräver dock generellt att skattebetalaren skall ha möjligheter av att förutse en beskattning, vilket inte helt ut kan anses tillfredställande vid en för tillmötesgående och förståelsefull linje. Varken den enskildes rätt eller kollektivt bör bli kränkt, och en objektiv linje borde vara möjlig att utläsa. En absolut rättvisa kan ändå vara svår att uppnå. Utvecklingen av instrumentet av förhandsbesked kan därför framstå, som ett viktigt komplement i förutsebar beskattning.

3.5.4.7. Förhandsbesked

8 kap 84 § och 85 § BFL (1995/1558) behandlar förhandsavgörande och förhandsbesked i beskattningsförfarande. Den svarar mot 70 § BeskL. 84 § BFL (1996/536) ger enligt 54 § BFL (2010/503) Skatteförvaltningens föreskrifter enligt (520/2010) 3 kap. LoSf (2010/503) centralskattenämnden, rätt att på skriftlig ansökan göra ett bindande

⁵⁵¹ Linnakangas (TTT 1986) s. 101. Linnakangas rekommenderar ändå att lämna in deklaration.

⁵⁵² Skilda skatteslag skall vid skatteförhöjning för varje skatteslag skilt bedömas HFD 2005 liggare 2458.

förhandsavgörande. År 1993 räknade man med att helt revidera förhandsbeskedsförfarandet.⁵⁵³ VM TM 36/97 noterar att det inte är möjligt att besvära sig över förhandsbeskedet i BFL (1995/1558) utan först i den slutliga beskattningen kunde man anföra besvär. I Finlex registret ingår över 6 000 fall som berör beskattning, varav 150-200 per år. Genom att publicera skattefall försöker man skapa ett register som underlättar bedömningen av en åtgärd och resultatet med hänsyn till skatt. Därför borde det ingå tillräckligt tydligt, vilka grunder som förelegat för vissa beslut i Finlex.⁵⁵⁴

I början av år 1997 har institutionen för förhandsbesked förnyats för att nå större möjlighet att ge besked vid behov. Ett givet förhandsbesked binder fiskus att följa detta.⁵⁵⁵ Centralskattenämnden regleras i L om centralskattenämnden 26.7.1996/535 och trädde i kraft 1.1.1997 och är ersatt med 3:11-17 LoSf (2010/503). CSN verkar i samband med Skatteförvaltningen. I linje med detta är BFL (1995/1558) kompletterad så att 84 § (520/2010) koncist konstaterar att skriftlig ansökan om förhandsbesked kan göras hos CSN som på skriftlig ansökan måste meddela om förhandsavgörande i inkomstbeskattningen inom tiden för inlämnande av normal skattedeklaration.⁵⁵⁶ 85 § BFL (520/2010) har inte längre stipulationer om CSN:s sammansättning utan tar upp rätten till sökande av förhandsbesked hos Skatteförvaltningen. Härvid finns nu två i lag stadgade kanaler för förhandsbesked. Ett ärende anhängiggjort eller beslutet hos Skatteförvaltningen tas naturligtvis inte till förhandsbesked i CSN.

Målet är att CSN, som tidigare, skall avgöra skattefrågor av betydelse. Rättssäkerheten kan dock anses äventyrad om anhållna förhandsbesked inte behandlas hastigt. Om det dröjer länge, så att ordinarie inlämningstid i beskattningen gått till ända, blir förhandsbeskedet oskäligt för skattebetalaren.⁵⁵⁷ Uttryckligen tar man upp i lagen om att meddelandet skall lämnas utan dröjsmål. Jämför man med anhängiggjorda besvär och rättelse av beskattning ser man att regeln för tiden i beskattning alltid bör följas. Förhandsbesked ökar rättssäkerheten men är avgiftsbelagda,⁵⁵⁸ vilket kan inverka på att alla

⁵⁵³ RP 131/1995 rd s. 41.

⁵⁵⁴ KB 1992:7 s. 49.

⁵⁵⁵ VM TM 36/97 s. 25 f.

⁵⁵⁶ Motsvarande förändringar är införda i L om beskattning av begränsad skattskyldig för inkomst och förmögenhet, L om källskatt på ränteinkomster och mervärdesskattelagen. Detsamma gäller även arvskattelagen, lotteriskattelagen, stämpelskattelagen, fastighetsskattelagen, L om försottsuppbörd, L om påförande av accis och L om skatt på motorfordon.

⁵⁵⁷ VM TM 36/97 s. 26 'skattebetalaren kan med grundad orsak och i god tro lämna in förhandsbeskedsansökan till CSN, som möjligen efter flera veckor, meddelar att de inte ger förhandsbesked.' Myrsky (2011) s. 103. CSN kan självständig ge ett avgörande förhandsbeslut.

⁵⁵⁸ Andersson (1996) s. 123. Avgiftens storlek beror på sökande och hur mycket arbetstid fallet kräver. I praktiken är avgiften från 1 000 till 10 000 mark. Myrsky – Ossa (2008) s. 341 610 € till 1630 €.

inte lika snart tar till denna trygghet.⁵⁵⁹ En avgiftsskillnad för förhandsbesked mellan CSN och Skatteförvaltningen kan nämnas. Avgiften har i genomsnitt varit 3 000,- mark i CSN och 400,- till 500,- mark i Skatteförvaltningen. För enskild 245 € och för företag 815 € enligt Myrsky och Ossa.⁵⁶⁰ Skatteförvaltningens hemsida integrerar avgiften enligt kunden. Grundpriset för ett aktiebolag eller ett andelslag har varit 900 euro och om det kräver över 30 timmars expertarbete 1 800 euro. För förlust i inkomstbeskattningen har avgiften varit 400 euro.⁵⁶¹ Tidigare har man via CSN kunnat föra besvär till HFD som i vanlig ordning inte hade varit möjligt. Ytterligare kan man nämna att Skatteförvaltningen inte har fått ge besked anhängiggjorda till CSN, vilket inte har hindrat att det finns två olika förhandsbesked för samma ärende.⁵⁶² Förr regleras arvodet enligt finansministeriets beslut 9 § lag om centralskattenämnden (1996/535). Detta är således förändrat sedan RP 46/1996 rd enligt finansministeriets beslut (2004/1261). Krav för ett förhandsbesked är att det på ett eller annat sätt har större betydelse för sökande och den som söker måste betala för utfört arbete från 80 euro till 1 800 euro beroende på arten av arbetet. Då arbetet med ett utlåtande är vidlyftigt och har krävt över 30 arbetstimmar är avgiften högst. Via ADB kan man se avgörandena gratis.⁵⁶³

Tidigare har även Skatteförvaltningen varit skyldigt att ge handledning och rådgivning men bristen har varit att detta inte har haft bindande verkan på myndighet. I RP 46/1996 rd anser man att ingen rättspraxis för värdering av god tro för skattskyldig uppstått.⁵⁶⁴ Här uppstår lätt en konflikt mellan skattebetalare och fiskus. Skattebetalaren har rätt att anta att beskattarens beslut är slutligt. RP 91/2005 rd hänvisar till god tro och anser att god förvaltningssed hindrar skattemyndigheten att rätta beskattningen i de fall då de upptäcker egna felaktiga beslut då lagen lämnar rum för tolkning. I oklara fall där myndigheternas allmänna praxis följts skall ärendet behandlas i god tro enligt 26.2 § BFL till den skattskyldigas fördel.⁵⁶⁵ God tro är definitionsmässigt ett diffust begrepp. Bevis till detta kan därför anses åvila beskattaren att visa på att den skattskyldige inte visste eller borde ha vetat det rätta, vilket medför att det inte hör till den skattskyldiges bevisbörda. Detta är en typisk subjektiv problemställning där skilda forskare kommer till något divergerande slutsatser.⁵⁶⁶

⁵⁵⁹ VM TM 36/97 s. 26.

⁵⁶⁰ Myrsky – Ossa (2008) s. 339 f.

⁵⁶¹ [Vero.fi/sv-FI/Foretags_och_samfundskunder/Aktiebolag_och_andelslag](http://vero.fi/sv-FI/Foretags_och_samfundskunder/Aktiebolag_och_andelslag) 31.7.2011.

⁵⁶² RP 46/1996 rd s. 6.

⁵⁶³ CSN; vero.fi 21.10.2006.

⁵⁶⁴ RP 46/1996 rd s. 4.

⁵⁶⁵ RP 91/2005 rd s. 26-28 och s. 33. Äimä (2011) s. 125.

⁵⁶⁶ Kuusikko (2000) s. 627 ff. Soikkeli (2003) s. 227 ff. Jmf. Pikkujämsä (2001) s. 161.

I en analys av ett HFD-fall anser Soikkeli med fog att HFD 1986 B II 580 kan ses som ett prejudikatfall där hustrun inte ens uppgett sitt aktieinnehav av en bostad i god tro, kunde anses befogat.⁵⁶⁷ Likväl sänkte HFD skattehöjningen från 15 procent till en.⁵⁶⁸ HFD hade ansett att det var rätt att efterbeskatta av det faktum att hustru och man betalat stämpelskatt inte kan skyddas mot efterbeskattning utan fiskus har rätt att beskatta då hustrun i god tro fyllt deklarationen i tron att ett bostadsbolags deklaration skulle vara tillräcklig.

RP 46/1996 rd anser lagstiftaren att CSN uttryckligen skall utvecklas endast för prejudikat medan Skatteförvaltningen skall stå till tjänst för förhandsavgörande som inte har märkbar allmän betydelse.⁵⁶⁹ Avsikten med övriga förhandsbesked hos CSN är, att endast mål med intressegrund med speciell ekonomisk betydelse eller när ett ärende årligen återkommer i sökandes beskattning behandlas.⁵⁷⁰ Detta är ett relativt begrepp. För en stor industri kan också beskedet om en liten avskrivning vara angeläget men CSN avslår ansökan som ringa. Vad som är av väsentlig ekonomisk betydelse för skattebetalaren anser Andersson blir inte alltid klart för CSN varför mål de ej förstår kan få avslag.⁵⁷¹

Förhandsbesked kan sökas av den skattskyldige själv eller som en del av en sammanlutning. Ett aktiebolag kan däremot inte söka besked för sina delägare över eventuell förtäckt dividend, men däremot för deras skatt på andelar av vinstutdelningen. Förhandsbesked som är behäftat med fel eller där det ingår bristfälliga uppgifter har dessa naturligtvis inte bindande verkan.⁵⁷² Om förhandsbeskedet inte kan vara särdeles viktigt för sökande, kan det ej ges. Detta utvidgades år 1975 till ”motsvarande fall och synnerligen viktigt för sökande”.⁵⁷³ Sedan lagändringen år 1997 har ytterligare förskottsbeskeds institutionella betydelse understrukits som ett instrument i skatterätts säkerhet och skatteprognostiseringen. Från förhandsbesked är steget till följande frågeställning, när ett skatteanspråk försitts eller preskriberas, vilket medför att det vunnit rättskraft.⁵⁷⁴ Det innebär vilken tid man måste ta hänsyn till innan ett ärende gäller eller omvänt som gäller inom vilken tid som gäller för inlämnande av ett besvär.

⁵⁶⁷ Soikkeli (2004) s. 130.

⁵⁶⁸ Soikkeli (2003) s. 350; Soikkeli (2004) s. 130.

⁵⁶⁹ RP 46/1996 rd s. 12 f.

⁵⁷⁰ RP 46/1996 rd s. 13.

⁵⁷¹ Andersson (1996) s. 120 CSN 1965:143, CSN 1964:139.

⁵⁷² Andersson (1996) s. 121 HFD 1965 II 614 jmf s. 122 där Andersson anser att det förelåg väsentliga brister och HFD 1975 liggare 2300 godkände förskottsbeskedet med bindande verkan.

⁵⁷³ Andersson (1996) s. 122.

⁵⁷⁴ Andersson (1964) s. 8 (Willgrens äldre terminologi *försutten* eller *preskriberad* skatt).

3.5.4.8. Vilken betydelse utgör tiden?

Av central betydelse i all juridik är tiden. När preskriberas en sak eller när inträffar en fatalitet? Efterbeskattning, numera rättelse av beskattning kan verkställas fem år efter avslutad beskattning. Tidigare har det varit efter avslutat skatteår, men i 5:64 § BFL (238/2008) för man in att tidsfristen för ändring räknas från ingången av året efter det år beskattningen av den skattskyldige slutförts.⁵⁷⁵ Detta är närmast en teknisk förändring då skatteåret i den nya texten tänktes slopas. Historiskt hade statsskatten år 1919 tre år som år 1950 förlängdes till fem år och år 1960 omfattade den också kommunalskatten. Kyrkoskatten har sedan 1920-talet grundat sig på kommunalskatten, men för dess avlyftning har man varit tvungen att vända sig till sin egen församling. Skatteombud, kommuner, församlingar och folkpensionsanstalten skall framställa rättelseyrkandet inom 6 månader efter ingången av det år beskattningen slutförts. Beslut som skattskyldig önskar besvära sig över måste han göra inom 60 dagar från mottagandet. För fiskus räknas detta från dagen för beslutet. Dagar förklarar inte, så det måste vara löpande kalenderdagar. Alternativt kan man tänka sig arbetsdagar vilket ej gäller här.

En viktigare reform var förtydliganden av avdrag för en förlust. 65 § BFL (410/2005) tar upp förlust som skall hänföras till det år den är fastställd och inte till det år den är avdragen. Förlusten får på så sätt samma ställning som beskattningsbar inkomst.⁵⁷⁶ Tidigare års förlust, från före år 1995, fick man dra av till den 31 december år 2000. Till dess fick man söka ändring för förlusten varvid äldre lag om förlustutjämning kvarstår för äldre rätt enligt 96.1 p. 6 § BFL (1995/1558). Utöver detta finns då behandlingen av besvär som rättelseyrkan. Vid bemötande skall man inbegära genmäle, vilket borde trygga samtliga parter rättssäkerhet. Föreligger det vissa givna omständigheter kan man anhålla om rätt att besvära sig över mottaget beslut till HFD inom 60 dagar.

3.5.4.9. Vad som sker vid bedrägeri

En lag utan rättskonsekvenser när man inte följer den, finns inga rättsliga följder och möjligheter att kräva sanktioner, måste anses vara ett slag ut i tomma luften. Därför tar i 9 kap. BFL (1995/1558) upp straffstadgar med regler om påföljd när man brutit mot BFL. Man särskiljer här mellan direkt skattebedrägeri och försummelse av skyldigheten att lämna uppgifter om beskattningen. I detta senare fall kan man dömas till böter. I 87.2 § BFL anses att när det är frågan om en ringa förseelse behöver skattemyndigheten inte anmäla ärendet till allmänna åklagaren. Från förvaltningsrätt till straffrätt kan man här

⁵⁷⁵ Analogt med detta sker den sista efterbeskattningen till slutet av år 2011.

⁵⁷⁶ RP 131/1995 rd s. 38, Andersson (1964) s. 38 f.

se en viss koppling vid brott eller försummelse. Fiskus ges en valmöjlighet att anmäla brott eller frånsä det. Ovan har vi sett att rättskyddet kan vara svårt att bestämma i och med att den delas upp i god tro, bona fide, då den skattskyldige ej vetat eller borde ha vetat fiskus åsikt⁵⁷⁷ eller då det bör anses att det är frågan om ett bedrägligt avsiktligt förfarande. Ett bedrägligt förfarande delas upp i två principer, dels ett administrativt beslut, dels i strid med konventioner som finns i EU-rätt och frågor som kan hänföras till människorättskonventionen.⁵⁷⁸ Rättskyddsprincipen är av synnerligen vikt i de fall som faller utanför den egentliga myndighetsverkställigheten, vilken förblir utan rättskraft. En situation utan rättskraft kan uppstå när skattebetalaren försäkrar sig om beskattningen genom att begära ett förhandsbesked och i samband med olika råd, konstaterar Kuusikko. Vidare anser hon att bedrägligt förfarande oftast gäller förvaltningsrättsliga grunder när understöd utan grund eller på fel grunder restitueras.⁵⁷⁹ Justitieombudsmannens eller justitiekanslerns roll som rättare av fel eller brister i årsboken är god förvaltning i vissa situationer men, som åklagare är det egentligen en för stark åtgärd.⁵⁸⁰

Korrigerings av fel behöver inte enbart ske på skattskyldigs initiativ.⁵⁸¹ Tjänstemannen skall utgöra ett band och det skall inte krävas långa utlägg av den skattskyldige.⁵⁸² Av allt större nationell betydelse blir rättssäkerheten beroende av att man är medveten om att en person kan få råd annanstans ifrån. Då gäller det för en tjänsteman att avgränsa ett felaktigt råds konsekvenser, och klargöra ett råds betydelse för den enskilda individen. I och med att god förvaltning måste kunna bindas till en viss kultur, måste det råda en balans mellan råd och rättsprincipen.⁵⁸³ Medborgaren som lyder under en lag måste med andra ord kunna bekräfta reglerna som en del av sitt rättssamhälle.

Uppenbart och grovt skattebedrägeri stadgas generellt om i 29 kap 1-3 §§ Strafflagen (1889/39;1990/769). Det är frågan om då det inte är av misstag eller genom slarv, utan om någon form av avsiktlig handling, som lett till skattebrott.⁵⁸⁴ Inte heller kan det karakteriseras som någon form av de helt lagliga sätten till god skatteplanering. Man kan ändå i huvudsak utgå ifrån att Skatteförvaltningen inte bekräftar beskattarens egna skat-

⁵⁷⁷ Soikkeli (2003) s. 227 f.

⁵⁷⁸ Kuusikko (2000) s. 623, se Nekad muntligt hörande ledde till att efterbeskattning inte kunde verkställas utan ärendet återremitterades till förvaltningsdomstolen. HFD 2007:67; Däremot motsatt utgång i HFD 2007:68: Nekad muntlig hörande hindrade inte rättvis rättegång. 21 § GL; 38 § FPL, Europeiska människorättskonventionen artikel 6.

⁵⁷⁹ Kuusikko (2000) s. 627.

⁵⁸⁰ Kuusikko (2000) s. 666 f.

⁵⁸¹ Kuusikko (2000) s. 655.

⁵⁸² Kuusikko (2000) s. 649.

⁵⁸³ Kuusikko (2000) s. 634 ff. Se Dworkin (2001) konstaterar följer skilda kulturer de sociala regler som individen anser att gäller i respektive samhälle. s. 58

⁵⁸⁴ Lehtonen (2011) s. 11 f. Aa. s. 14. det saknar betydelse om det finns direkt hänvisning till BFL

tebeslut.⁵⁸⁵ Skatteplanering för företag avser i regel planering av skattekosekvens vid val av företagsform.⁵⁸⁶ I Sverige anser man att en skattskyldig själv måste aktivt ha bidragit till att ett fel uppstår; alltså skall en direkt orsak finnas som visar sambandet finnas. Det innebär att för tjänstemans fel om också då det är ett råd bör myndigheten fullt ut kunna anses vara den ansvariga.⁵⁸⁷ Vid bedrägligt förfarande eller underlåtelse i skattedeklarationen har man i Storbritannien en preskriptionstid i dylika fall som kan gå upp till 21 år.⁵⁸⁸

För att det skall vara frågan om brott skall vissa kriterier uppfyllas. Den skattskyldige bör härvid ha strävat efter betydande ekonomisk vinning samt utfört brottet med synnerlig planmässighet. Bägge villkoren skall vara uppfyllda då det karakteriseras som grovt bedrägeri. Till första delen är graden av den nytta och fördel man strävat efter vägledande och inte ett bokföringsfel eller underlåtande av redovisning kriterier för brott. Planmässighet förutsätter avsiktligt och systematiskt genomfört bokföringsfel, samt utnyttjande av detsamma i skattedeklarationen.⁵⁸⁹ Skillnaden mellan grovt och lindrigt bedrägeri är endast nyttan och den eftersträlvade förmånens värde.⁵⁹⁰ Ett närmande mellan beskattning och bokföring har skett.⁵⁹¹ De företagsekonomiska normerna som redovisar årsresultat enligt BokfL (1997/1336) har i och med EU och tillämpningen av IAS - standarderna som är obligatoriska från och med år 2005 en grund, som allt mer närmar sig ett resultat som även fiskus kan godkänna. Penttilä anför HFD 1999:6 där förskottsdividendsystem godkänns i beskattningen, som närmande i beskattning och bokfört resultat. Detta kan jämfört med ett normalfall då dividendutdelningen sker av resultatet under året som följt på vinstbeskattningen.⁵⁹² Största skillnaden mellan beskattning och bokföring är beskattningens indelning av inkomster till förvärvskällor.⁵⁹³

⁵⁸⁵ Anttila (Verotus 1999) s. 418.

⁵⁸⁶ Knuutinen (2012) s. 4, Almendal (2005) s. 22 av alternativ det ekonomiskt sett förmånligaste.

⁵⁸⁷ Kuusikko (2000) s. 655 hänvisning till SOU 1993:55 s. 176. ”det är rimligt att kommunen blir ersättningskyldig om exempelvis en tjänsteman ... ger felaktiga råd.” Se vidare SOU 1995:43 s. 91 ff. Bokföring och beskattning borde närma sig där målsättningen bör vara att så få ändringar som möjligt behövs mellan bokföring och skatt och då skatteförmågeprincipen skall vara så nära beskattning av företagets verkliga vinst. Man kan notera att den tidigare obeskattade skattereserven som tilläts i lagerreserver och andra skattedispositioner var en obeskattad skattecredit. Nackdelen mellan identisk bokföringsprincip och som underlag för beskattning är att redovisningsprinciperna som minimerar skatt bestämmer ett ekonomiskt avgörande som inte alltid svarar mot aktieägares vinstmål eller nya aktieägares intresse för ett företags aktier.

⁵⁸⁸ RP 91/2005 rd s. 13.

⁵⁸⁹ Andersson (1996) s. 129.

⁵⁹⁰ Andersson (1996) s. 128.

⁵⁹¹ Torkkel (2011) s. 24.

⁵⁹² Penttilä (2003) s. 263-267. se även Torkkel (2011) s. 14-16.

⁵⁹³ Penttilä (2003) s. 268. aa. s. 273 Bokföringslagen har anpassat sig mera till internationaliseringen än de nationella skattelagarna.

Lindriga brott tillåter 86.2 § BFL (1079/2005) att man bortser ifrån, 29:3.1. SL. Här förväntas uttryckligen att skattens belopp och övriga omständigheter är ringa. Här ingår en rätt för skattemyndigheterna att med hänsyn till eventuella skatteförhöjningar att anmäla skatten till åklagaren. I 87.1 § BFL (1079/2005) sträcker man sig ut över även utomståendes skyldighet att lämna in uppgifter av beskattningen. Vid grov försummelse kan alltså även en extern intressent som underlåtit att lämna lagstadgade uppgifter om skattebetalaren dömas till böter. I vilken utsträckning detta helt kan täcka ett utländskt rättssubjekt som verkar i Finland är jämförbar med frågan om källskattskyldig kapitalplacering i Finland. Med ökad integration och rörlighet över gränserna måste man sträva efter en harmonisering av lagstiftningen, inom större ekonomiska sfärer.

3.5.4.10. Rätt till befrielse från rättelse av beskattning

Befrielse från rättelse av beskattning är möjlig enligt 58 § BFL (1145/2005) om det är av ringa betydelse eller jämlikheten inte så kräver. Individuell prövning tillåts då Skatteförvaltningen inte givit noggranna föreskrifter.⁵⁹⁴ Denna paragraf förefaller att vara synnerligen precis och ändå ge total frihet för fiskus. Skall det tolkas så att en källskatt för 25 000,- euro i svart köpeskilling med skattesats om 28 % är befriad från efterbeskattning vid en affär medan en lönebetalare med 25 000,- euro i årsinkomst efter avdrag, borde ha erlagt 28 % i skatt, i det senare fallet på grund av att alla löneinkomsttagare ur jämlikhets synvinkel skall beskattas också här, beskattas som om han av misstag undkommit eller "glömt" deklarerat, medan kapitalbeskattningen i relativ andel av realiserad del av en förmögenhet, har ringa betydelse? Det må vara osagt här. Man kunde kanske ändå anse att denna paragraf faktiskt kunde ges en dylik absurd innebörd.

En klarhet i saken anser jag dock att man kan få genom att läsa KB 1992:7 s. 155 som anför situationen när skattebetalaren av misstag underlåtit att sända in förskottsinnehållningen och förskottsinnehållet, sålunda inte har beaktats. Densamma kan han erhålla på anhållan tillbaka, av den för högt erlagda skatten. I regel används denna grund sällan, då det i många fall är möjligt att tillgodoräkna erlagd skatt, genom uppgifter bekräftade från andra källor. I KB 1992:7 anser man det ändå motiverat att hålla denna paragraf vid liv och föregående anförda spekulation skulle således sakna all grund i skattelagstiftningen. Ytterligare kan man vederlägga exemplet med ett förtydligande. Förr måste efterbeskattning alltid verkställas när kriterierna för detta uppfylls. (Se rättsfall i föregående avsnitt). Om kriteriet inte uppfylls har fiskus rätt och skyldighet att un-

⁵⁹⁴ RP 131/1995 rd s. 37, se även Puronen (2010) s. 229.

dersöka om förutsättningar för rättelse av beskattning föreligger. Om grundförutsättningarna för rättelse av beskattning inte uppfylls så har fiskus först möjlighet att avväga om det är obetydligt. Är så fallet kan fiskus lämna detta obeaktat.⁵⁹⁵ Enligt detta kunde det kanske anses utrett att det inte förefinns möjligheter till dylika ojämlikheter i beskattningen i det anförda exemplet. Med andra ord kan detta inte uppstå enligt 58 § BFL (1995/1558). Vad som kunde avses med små belopp som man kan frånse vid rättelse av beskattning har haft en brokig tillämpning i rikets olika skatteverk. En stor arbetsgivare med löntagare som deklarerar till skilda skatteverk kan behandlas olika. En löntagare kan undgå skatt, och den andra kan beskattas. En arbetsgrupp vid finansministeriets skatteavdelning anser att det inte kan leda till stora olägenheter om ett obeskattat beskattningsbart belopp överförs till följande år om det uppdragas i en slutförd beskattning. Därför föreslår arbetsgruppen en tillräckligt hög gräns på 10 000,- mark, nu justerat till 2 000 € för fysiska personer och dödsbon samt 4 000 € för andra skattskyldiga,⁵⁹⁶ så att den inte allt för ofta måste justeras. Gränsen för ringa belopp kunde vara olika mellan person- och samfundsbeskattning. Skatteförhöjning tillämpas inte för normal beskattning och för försening krävs inte skatteförhöjning. En skatteförhöjning skulle ändå utgå för uraktlåtande. Här borde man kräva att skattemyndigheterna räknar ut om normal efterbeskattning, eller en skattehöjning blir förmånligast för den skattskyldige.⁵⁹⁷ RP 91/2005 uppdaterar lagstiftningen och inför rättelse av beskattning som efter det att man blivit hörd och inte svarat i tid före utsatt tid 57.2. § BFL (1079/2005) får skattetillägg och förseningsränta.⁵⁹⁸ God förvaltning att höra kunden innan beslut fattas har beaktats här och införts. En skattedeklaration skall inte grunda sig på felaktiga uppgifter. I enlighet med detta föreslog arbetsgruppen år 1997 en precisering i 56.1 § BFL då ... om beskattningen har grundat sig på fel uppgifter uppgivna av utomstående ... , samt 57a § BFL ... överföring av efterbeskattningsbar mindre inkomst förs över till löpande skatteårs inkomst, för ett år där beskattningen inte slutförts. För det tillagda beloppet utgår inte skatteförhöjning. På skattskyldigs krav kan efterbeskattningen ske enligt 57 § BFL.⁵⁹⁹ 56.4 § BFL kan även ge skattehöjning.⁶⁰⁰ Sedan dess har såväl 21 § GL och förvaltningslagen givit behov till nya revideringar. Dessutom har förenklingar i dekla-

⁵⁹⁵ KB 1992:7 s. 109 f.

⁵⁹⁶ RP 91/2005 rd s. 42. I lag preciserat finns inte vad *ringa* eller *ringa belopp* innebär. Det kan tolkas som en viss frihet, där endast förarbeten visar vad *ringa* beräknas som skäligt i tiden. 9:86-87 § BFL.

⁵⁹⁷ VM TM 36/97 s. 71.

⁵⁹⁸ RP 91/2005 rd s. 42. Tidigare var förseningsränta benämnt skatteförhöjning. Skatten förhöjs inte och anses ha kommit i tid om det sker före Skatteförvaltningens beslut om rättelse. 57.2 § BFL (520/2010).

⁵⁹⁹ VM TM 36/97 s 71 f.

⁶⁰⁰ RP 288/2008 rd s. 124.

rationen med de elektroniska överföringarna medfört, att flera detaljer är justerade i enlighet med detta. Således talas inte längre om efterbeskattning, utan konsekvent rättelse av beskattning med sina skilda tillämpningsnormer.⁶⁰¹

3.5.4.11. 28 § BFL tillämpning för ökad rättssäkerhet

En skattebetalare kan sträva efter att minimera beskattningen genom så kallad skatteplanering.⁶⁰² 28 § BFL (1995/1558) behandlar tidigare 56 § BeskL i identisk form, som berör de former där fiskus kan underkänna den form skattskyldig givit, då det förefaller finnas kännetecknen för skatteminimering, utan annan ekonomisk eller juridisk relevans. Tikkas avhandling berör enligt Lehtonen gränsdragningen mellan legal och illegal beskattning.⁶⁰³ Voipios avhandlingar behandlade 56.2 § BeskL.⁶⁰⁴ Nytt är ändå att skattebetalaren numera alltid måste kunna bli hörd i sin sak enligt 28.2. § BFL.⁶⁰⁵ Dividendutdelning som skattskyldig inte kan påverka beskattas enligt 33 b § ISL och 6 a § NSL i HFD 2008:6 förhandsbesked efter omröstning 3-1-1. Läkare kunde placera inkomster i relation till insats genom andel i ett holdingbolag skattefritt till 90 000 euro när aktiekapitalet är över en miljon euro och bolaget kan betala ut skatt. Detta kan jämföras med en annan läkarmottagning HFD 2010:3548 där hela dividendinkomsten beskattas.⁶⁰⁶ Här fäster Knuutinen uppmärksamheten på att an efter de ekonomiska fenomenen ändrar karaktär under årens lopp uppstår nya konstruktioner som kräver aktuella rättsliga gränsdragningar. Generellt gäller för övrigt också mycket av de äldre avgörandena. Helt allmänt bygger finsk skattelagstiftning på en legalitetsprincip, vilket betyder att en sådan generalklausul för underkännande av deklarationen är atypisk. Trots det har den allmänt använts i decennier. Problemet är dock att beskattningen kan vara svår att avgöra på förhand. De flesta OECD-länderna har inte en allmän skattekringgående lag varför det i varje fall diskuteras i dag i Finland. Efter längre polemik och även inlägg från finländsk rättsexpertis⁶⁰⁷ erhöll Sverige en restriktivt använd skattekringgående lag på 1970-talet efter flera missbruk.

⁶⁰¹ RP 91/2005 rd s. 42. Efterbeskattning skall inte upplevas som straff. Jmf. Höglund (2008) s. 89-90 eftertaxering ger ett tillägg år 1902 i Sverige men efter 1990 leder det till en ändrad taxering.

⁶⁰² Andersson (1996) s. 41.

⁶⁰³ Lehtonen (2007) s. 140, Lehtonen (2000) s. 42 f. Tikka (1972) s. 24.

⁶⁰⁴ Andersson (1996) s. 42. jmf. kommentar i Pikkujämsä (2001) s. 181 f. Voipios syn grundar sig på skatterätt given falsk form och privaträttsligt förtäckt rättsform; Kari S Tikka normen avgränsas inte av 56§ utan är en kompetensnorm. Dessutom kan man läsa in ett ekonomiskt synsätt. Svensk doktrin har åter fram och åter diskuterat en skatteflyktsparagraf varvid den fram och tillbaka ändrat skepnad. Så är mot lagstiftningsgrunder år 1998 ersatt med förfarandet i strid mot lagstiftningens syfte.

⁶⁰⁵ Myrsky – Rabinä (2011) s. 203.

⁶⁰⁶ Knuutinen (2012) s. 125-137 o. s. 45. Obs! 33 b.1§ ISL (1515/2011) 60 000 euro. (förr 90 000 €)

⁶⁰⁷ Se Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie: Kringgående av beskattnings lag Nr 3.

I dag anges fyra kriterier som bör vara uppfyllda för att det skall vara skatteflykt, enligt god skattesed i Sverige. Det är fallet då den skattskyldige når en väsentlig skatteförmån, den skattskyldige direkt eller indirekt skall kunna påverka rättshandlingen, skatteförmånen utgör det övervägande skälet till förfarandet samt en beskattning enligt förfarandet strider mot lagens syfte.⁶⁰⁸ Knuutinen anser att alla fyra kriterier inte behöver uppfyllas i Finland då flera rättsfall visar att ribban är lägre i Finland än Sverige.⁶⁰⁹ Redan för femton år sedan ansåg Wikström att mängden av rättsfall visar på en vid tolkning av 28 § BFL.⁶¹⁰ År 1975 preciserades paragrafen om skattekringgående i Finland då det var problematiskt med personbolag, som nämnts i inledningen, vilka ännu var aktuella. Bevisbördan vilar fortsättningsvis på skattebetalaren men betydelsen av lagens tillämpning har lindrats genom att personsammanslutningar inte längre på samma sätt som tidigare separerats beroende på om de anses vara rörelsedrivande eller inte. Lagens behov kunde därför följas upp av myndigheterna varefter ett nytt ställningstagande vid behov kunde tas till denna generalklausul.⁶¹¹ Huruvida bevisbördan helt vilar på skattebetalaren kan man vara av olika åsikt. Skatteförvaltningen måste ändå objektivt kunna motivera sitt beslut, oftast genom att hänvisa till motsvarande fall vilka ansetts som kringgående av skatt. Också behörigt hörande av den skattskyldige skall ske.⁶¹² I flera fall där man i bolag har slutit avtal till underpris eller annars skapat avskrivningsunderlag har man ofta frändömt arrangemanget tack vare generalklausulen.⁶¹³ Rättspolitiskt kan man ifrågasätta skattefri försäljning av egen bostad om ägaren är i byggbranschen och således kan få en betydande vinst noterar Määttä.⁶¹⁴

3.5.4.12. Beskattning enligt uppskattning

27 § BFL (477/1998) ger skattemyndigheterna rätt att beskatta en skattskyldig enligt uppskattning då deklarationen helt saknas eller inte ens en korrigerad skattedeklaration har lämnats in som kan jämföras med andra inom samma verksamhetsområden. Uppskattning kan man också ta till om inkomsten uppenbart är för låg i jämförelse med andra i branschen. När en deklaration som inkommit inte kan fylla rimliga krav på in-

⁶⁰⁸ Lodin m.fl.(2005) s. 617 ff.

⁶⁰⁹ Knuutinen (2012) s. 44.

⁶¹⁰ Wiksström (1997) s. 337.

⁶¹¹ VM TM 36/97 s. 73 f

⁶¹² Andersson (1996) s. 43 HFD 1979 liggare 347 När hörande av skattskyldig ej skett, kunde felet korrigeras genom att återgå till ärendet.

⁶¹³ Andersson (1996) s. 46 f HFD 1993 liggare 5479. När A köpt bostadsaktier för 76 000 mark vars låneandel var 2 600 000,-mark Bolagsvederlaget var 466 000 mark varav skulddelen var 455 000 mark. Hyresavkastning 47 000,- mark. Hade A fått avdra hyresförlusten från andra inkomster skulle det ha lett till avdrag av bostadsaktien, fastän aktierna borde var aktiverade avdragbara först vid aktiernas realisation.

⁶¹⁴ Määttä (2007) s. 10-11. Med hänvisning till Andersson-Linnakangas borde NSL i dylika fall tillämpas.

komsten, kan skattemyndigheterna ta till uppskattning. Det kan vara då det är uppenbart att flera inkomster saknas. En bristfällig bokföring kan vara opålitlig. Negativ bokföring kan vara en grund för detta. Beskattning enligt uppskattning är även möjligt när skattskyldig befanns misstänkt på troliga grunder att ha utelämnat uppgifter. I relativ jämförelse ansågs det föreligga en grund, att beskatta enligt uppskattning på grund av jämförande beskattningsuppgifter.⁶¹⁵

Oförklarlig inkomststegring kan också leda till att beskattning enligt uppskattning måste tillämpas. Detta kan komma i frågan om den skattskyldige inte på ett trovärdigt sätt kan framlägga grunder för i antingen tidshänseende föråldrad, odeklarerad inkomst som borde beskattas eller ett skattefritt fång. Vid skattefritt fång måste den skattskyldige bevisa detta. Den skattskyldige måste alltid höras och i praktiken har det tidigare varit svårt att tillämpa 30 § BFL (1079/2005) föregångare i 74 § BeskL då beskattningsgrunden varit smalare, med många olika inkomster som varit skattefria källor, påpekar Anderson.⁶¹⁶ I fall där bokföringen är omsorgsfullt förd kan det vara svårt för fiskus att visa att inkomsten är för låg. Fiskus måste dock visa att de har grund för sina antaganden. Å andra sidan ger integritetsskyddet för andra beskattare det svårt för fiskus att kunna lägga motsvarande verksamhet, som bevisad jämförelse för skattskyldig.⁶¹⁷

27 § BFL (1995/1558) ursprungliga form har formats om genom ett 27.2 § BFL (477/1998). Det grundade sig på ett betänkande att det borde fogas till ett nytt moment varvid den då gamla paragraf skulle bli ett första moment men med ett tillägg "... att skattskyldig döljer inkomster ..." som inte införts men moment 2 "där beskattningen verkställs enligt uppskattning ... jämförd med andra på samma område och under likadana förhållanden verksamma...". Här har skett en jämförelse med andra på området under därmed jämförbara omständigheter över skattskyldiges inkomst. Om en i branschen gör ett gott resultat betyder det inte att en annan i branschen når samma resultat. Men det är ändå riktgivande för en rimlig uppskattning för en rättvis beskattning. Strävan är att fiskus skapar ett skattejämförelsetal för en bransch, mot vilken verkställd beskattning, grundar sig på. I fall när jämförelsetal inte kan hänvisas till, måste den skattskyldiga ange en orsak till sin lägre inkomst.⁶¹⁸ Denna förbättring förverkligades genom FF 477/1998. Kritiskt kunde man kalla det verksamhet under skatteansvar.

⁶¹⁵ Andersson (1996) s. 39 HFD 1961 II 332 jmf HFD 1974 liggare 1660.

⁶¹⁶ Andersson (1996) s. 40 HFD 1983 II 553.

⁶¹⁷ VM TM 36/97 s. 9.

⁶¹⁸ VM TM 36/97 s. 13 f. FF 477/1998 har ändrat på § 27 BFL så att den är i två moment i anda med betänkandet. I lagtexten ingår "den skattskyldige undanhåller"... Observeras kan att vid jämförelse skall orsak anges om man inte gått in för att jämföra.

3.5.4.13. Övriga specialregler enligt BFL för rättelse av beskattningen

3.5.4.13.1. Rättelse av beskattning för dödsbon

Efterbeskattning och numera rättelse av beskattningen hos ett dödsbo (1079/2005) är helt möjligt. Här skiljer man på dödsåret som redovisas skilt och därefter följande dödsbo. 59 § BFL (1252/2009) reglerar detta och motsvarar 85 § BeskL. Rättelse av beskattningen skall ske inom två år efter det kalenderår (505/1998) då bouppteckningen senast måste vara inlämnad. Tiden två år anses absolut också för rörelsedrivande bolag.⁶¹⁹ En kompletterad bouppteckning kunde man beräkna rätten till rättelse av beskattningen med två år från den tid, då denna blivit inlämnad. Skatten delas inte upp på delägarna efter det att arvskitte ägt rum. Rättelse av beskattning kan inte ske på de enskilda arvtagarna. Dödsboet svarar också endast med sina tillgångar för rättelse av beskattning och förhöjningar. I de fall dödsboet hålls odelat kan rättelse av beskattning enligt reglerna för 57 § BFL (1079/2005) tillämpas fullt ut. Avvikande från rättelse av beskattningens fem år gäller för dödsbo uttryckligen två år. Det samma gäller rättelse av beskattning. Man har ansett att det skulle vara oskäligt med fem år. Som ovan nämndes är dessa två år absoluta för alla dödsbon, oberoende av om de är rörelsedrivande eller inte. Dessa två år kan heller inte förlängas. Här kommer ett korrekt element in som stärker legalitetsprincipen, vilket var kritiken av generalklausulen för kringgåendet av skatt. Om vid ett extremfall en död person blir stämmd måste även skattemyndigheterna kunna bevaka sina intressen, för att inte förlora sin rätt. Preklusion kan även beaktas först vid utmätning, vilket rättslärda inte anser är helt entydigt enligt praxis, varvid efterbeskattning oberoende kan uttas. Den skattskyldiges dödsbo måste höras HFD 13.6.1979 liggare 2805, innan efterbeskattning fick verkställas.⁶²⁰ Detta svarar mot dagens goda förvaltningskrav. Märk att fallet var för över trettio år sedan.

3.5.4.13.2. Överföring av skatt till Finland

En ökad internationalisering, harmoniseringssträvan och rörlighet av kapital och inkomst leder till behovet av regler för skatteöverföring till Finland. En god skattelagstiftning strävar efter att den följer internationella rättviseaspekten med en konkurrenskraftig skatt enligt neutralitetsprinciper med rättsprinciper och regler mot diskriminering. OECD:s modellavtal verkar för att eliminera dubbelbeskattning, och är ett mellanstatligt instrument för att neutralisera beskattningen och förhindra diskriminering. Dubbelbe-

⁶¹⁹ Kilpi (LM 1968) s. 635, HFD 1968 II 571.

⁶²⁰ Andersson (1996) s. 86-87 f. HFD 1983 II 594. HFD 1975 liggare 2050. Kilpi (DL 1980) s. 161 f.

skattning som så avser att samma person för samma inkomst, slipper betala skatt i två länder. Att undvika dubbelbeskattning eller få den avlyft har i princip två skilda grunder. Här analyseras inte dess skilda syften. Ytterligare betonas eliminering av dubbelbeskattning genom EU-avtal. En identifiering av inkomstkällans slag blir nödvändig, för att slå fast var skatteunderlaget är införtjänat. Långvarig boplats i Finland är en grund för att se som fast bosatt här med skatterätt för Finland.⁶²¹

I utlandet utfört arbete beskattas där det utförts som huvudregel. I den mån man under samma beskattningsår förtjänat i Finland beaktas det enligt avtal med det land, där man förtjänat en del av året. Helt befriad från inhemsk skatt är man för utländsk löneinkomst om man vistats mer än sex månader utomlands.⁶²² Är skatten utomlands för låg, förlorar finska staten vid gällande sex månaders regel. Inom Norden har man harmoniserat nollinjebeskattning sedan år 1982. Detta multinationella avtal förutsätter att det är tillräckligt, att man betalar skatt till endast något nordiskt land.⁶²³ 60 § BFL beaktar situationen när man överför skatt till Finland som man förtjänat utomlands. När man erlagt skatt till en annan stat har man rätt att avdra densamma från skatten i Finland i linje med dubbelbeskattningsavtalen och eliminering av att hamna att betala skatt i två länder. Detta kan ändra beskattningen i Finland. Dock återbetalas inte en skatt som är högre i utlandet, utan den negativa avräkningen, blir till det innehållande landets favör. De två vanligaste metoderna vid beskattning för utlandsinkomst är (exempt) undantagsmetoden eller skatteavräkningsmetoden. Den förra beskattar inkomsten bara i det land som fått rätt att ta in skatt, den senare avräknar den utländska skatten.⁶²⁴

⁶²¹ Helminen (2009) s. 21. Myrsky – Linnakangas (2009) s. 78 f. jmf VM 12/02 s. 17 ff. neutralitet, rättvist, rättssäkerhet med möjlighet att bedöma konsekvenser och administrativ effektivitet. Helminen (2009) s. 52. Myrsky – Linnakangas (2009) s. 15 och s. 35 ff. Jmf. Penttilä – Andersson (1999) s. 114. Nordiskt dubbelbeskattningsavtal och socialskyddskonvention som strävar efter att eliminera obefogad dubbelbeskattning. Helminen (2009) s. 25. Detta sker närmast inom ramen av OECD:s modellavtal artikel 24. Myrsky – Linnakangas (2009) s. 3-19. Helminen (2009) s. 27 ff. VM 12/02 s. 22 f. Helminen (2009) s. 77. Intressant är att notera att om familjen flyttar med till Finland anses kriterierna för fast bosatt här. Tillfälligt bosatt här kan inte uppfyllas om man ändå flyttar bort efter en kort vistelse i landet. Aa. s. 96 f. Diplomater och offentligt anställda utländska tjänstemän kan inte anses vara här beskattningsbara före sex månaders vistelse. De beskattas dock enligt en annan norm än en inhemsk medborgare. Ofta beskattas de utländska, här kommenderade tjänstemännen, enbart i hemlandet. Aa. s. 99 ff. Jmf. Erä-Esko (2003) s. 80. Ett undantag är av EKD uthyrd arbetskraft som varken här eller i Tyskland kan beskattas på grund av ett översättningsfel från den engelskspråkiga originaltexten som i engelsk dräkt inte känner till en kyrka som offentligt rättsligt samfund. Jmf. Helminen (2009) s. 434 f. där sex månaders regeln inte går att tillämpa på stat, kommun eller annan finsk offentligrättslig arbetsgivare.

⁶²² Helminen (2009) s. 434. Svarar mot regel från tidigare: VM TM 10/95 s. 5 ff.

⁶²³ VM TM 10/95 s. 7 f; Myrsky – Linnakangas (2009) s. 57 och s. 203 f.

⁶²⁴ Den engelska termen exempt härlett från 'exempt from taxes' används vanligast också på svenska. Exempt from taxes = obeskattad, skattefri eller som i Finland används befrielsemetod. Beskattning av allmänt skattskyldiga. Skatteförvaltningens publikation 284R.11 s. 40, Lodin m.fl. (2005) s. 548 f., Myrsky – Linnakangas (2009) s. 25 ff.

Skatteavräkning kan leda till att skatten för hela inkomsten blir lägre i och med, att man slipper betala skatt i källskattelandet. Denna metod har haft en viss betydelse i tillämpningen för att eliminera dubbelbeskattning vid dividendutbetalning, ränteinkomster och royalty.⁶²⁵ Betydelsen av skatteeffekt i dubbelbeskattningen kan vid progression eller skatteavräkning vara betydande.⁶²⁶

Ofta är det av vikt att få med den utländska beskattningen i den mån det inverkar på progressiviteten. Finland har med flera länder dubbelbeskattningsavtal som reglerar en skälig beskattning för skattebetalaren och eliminerar, i varje fall i huvudsak dubbelbeskattning. Skatteförvaltningen har rätt att närmare meddela föreskrifter om överföring av skatt. Helt utan skatt kan man bli om den beskattningsbara inkomsten i hemlandet har skatteundantagsmetoden (exempt) och då utgår skatten för det land som inte får hela beskattningen. För att förhindra det har många av skatteavtalen undantag så att vissa förtjänster kan beskattas i Finland om inte annat så genom källskatt. Speciellt är det vissa inkomster som medför problem som styrelsearvoden och inkomster för artister eller sportutövares personliga verksamhet i Finland eller på ett finskt fartyg.⁶²⁷ Oavsedda skattelättnader kan föreligga för pensioner eller royalty. I Sverige utgår källskatt med 25 % medan i Finland har den varit 35 % med hänvisning till sjukförsäkring som skulle täckas,⁶²⁸ numera anpassad till EU-regler med 28 %. Enligt EU-direktiv skall källskatteinnehåll för royalty inte erläggas då den betalas ut mellan samfund med nära samband. Däremot erläggs denna med källskatt till 28 % åt begränsad skattskyldig.⁶²⁹ Artister har t.ex. i Frankrike 15 % utan avdragsrätt. I 1995 års betänkande föreslår man bibehållen 35 % källskatt med rätt till avdrag för inkomstens förvärvande med högst 30

⁶²⁵ Myrsky – Linnakangas (2009) s. 32 ff.

⁶²⁶ Exempel på skattekonsekvens mellan skatteundantag (exempt) och skatteavräkning:

	exempt	skatteavräkning	
Inhemsk inkomst	40 000	40 000	
Utländsk inkomst	10 000	10 000	
Beskattad inkomst	40 000	50 000	
Grunden för skatt	50 000	50 000	
Skattesats	30% land A	30 % i land A	25 % i land B för 10 000
Skatt i land A	15 000	15 000	skatt i land B 2 500
Total skatt i A	15 000	12 500	
Slutlig skatt	15 000	15 000	

Om vi tänker oss att land A har 23 % i stället för 30 % skulle exempt metoden ge ett annat resultat. Exemptmetoden ger en skatt i land A med 23 % 11 500 vilket ger en slutlig skatt på 11 500. Land B går miste om 2 500. Jämfört med skatteavräkning ger i detta exempel exempt 1 000 enheter mindre i skatt vid en låg nationell skattesats.

⁶²⁷ Helminen (2009) s. 70 f. Se ändringar i FF (1549/1995) med tillägg i 10 § punkt 4 +4a och 4b IFL.

⁶²⁸ VM TM 10/95 s. 20 ff. Helminen s. 325.

⁶²⁹ Helminen (2009) s. 323 f. 2003/49 EU. Detta gäller om det inte förhindras av ränta och royalty direktivet förutom för film. Observeras bör att om fånget är vederlagsfritt via arv eller gåva gäller denna lägre sats annars är det inkomst och då är källskatten 35 %.

%, vilket skulle ge en slutlig skatt om 24,5 %, vilket ej förverkligats i och med att 35 % är brutto som netto.⁶³⁰ Detta är dock förverkligat genom 15 % utan avdrag för artister och sportare, 18 % för virkesförsäljning samt oförändrat 28 % för pensioner 7 § Lobabsfi (1978/627).⁶³¹ I överensstämmelse med kapitalbeskattningens 28 % är avdraget 28 % för dividend,⁶³² royalty och ränta som gottgörelse för bolagsskatt. För lika behandling av aktiebolag och andelslag borde andelsutdelning hanteras lika som dividender.

Finland har ingått dubbelbeskattningsavtal år 2006 mellan 65 olika stater⁶³³ som reglerar beskattningen med avtal. OECD har utarbetat ett modellavtal som allmänt har börjat användas av medlemsstaterna. I OECD-avtalets artikel 24 ingår i punkt 5 en antidiskrimineringsregel. En utlänning skall inte beskattas strängare än en inlänning.⁶³⁴ Härmed avses att en person i en sammanslutning inte kan beskattas strängare än andra i avtalslutande landet. Förstår jag detta rätt kan källskatten inte överskrida medeltalet för motsvarande inhemsk juridisk persons inkomstbeskattning. I dag har vi inom EU nationell beskattningsrätt men det bör i ett integrerat EU på sikt harmoniseras. Detta för att eliminera atypisk hemvistelse på orter som har den förmånligaste beskattningen i respektive länder. Detta brukar oftast dock i dag regleras genom stipulationer om beskattning vid fast driftställe. Vid pendeltrafiken mellan Danmark och Sverige där dansk marginalsatt är högre, men där löntagaren huvudsakligen får sin utkomst och utför sitt arbete, har detta land rätt till skatten. I dataåldern med distansarbete kommer det att vara ännu viktigare att reglera skatten till rätt stat. Man kan fråga sig är det ställe varifrån man utför arbetet eller varifrån det blir utfört enligt utbetalad lön som avgör arbetsorten. 6 § L om tillhandahållande av informationssamhällets tjänster (2002/458) iakttagande av finsk lagstiftning redogör för vilken behörighet och för vem som gäller i internationella sammanhang. Behöriga myndigheter i Finland skall övervaka att tjänsteleverantörer etablerade i Finland iakttar finsk lagstiftning i frågor som omfattas av det samordnade området, också då tjänsterna enbart eller huvudsakligen riktar sig till en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

Rättelse av beskattningen av begränsad skattskyldig sker enligt samma regler som gäller allmänt i BFL. Från Skatteförvaltningen kan man anhålla om befrielse av beskatt-

⁶³⁰ Helminen (2009) s. 455 jmf. VM TM 10/95 s. 26.

⁶³¹ Helminen (2009) s. 497 sedan år 2006 28 % mot tidigare 35 % enligt Helminen (2005) s. 325.

⁶³² Myrsky – Linnakangas (2009) s. 69. I och med att *avoir fiscal* upphörde år 2005 i Finland har skattefriheten för 15 % av portföljdividender i källskatt upphört utan att man behöver ändra avtalen.

⁶³³ *vero.fi* 24.10.2006. Myrsky – Linnakangas (2009) s. 56 f. Skatteförfattningarna 2011 s. 196 f. Numera är avtalen närmare 100. HFD 2004:65 hade Finland inte avtal med Bermuda (B). Trots det ansåg HFD att CSN beslut inte gällde då Finland hade avtal med Förenta staterna. Sedan år 2009 finns ett avtal med B.

⁶³⁴ Tivéus (1994) s. 249. Helminen (2009) s. 26.

ning. Det kan ske i exceptionella fall att för en begränsad skattskyldig uppstår en sådan situation att man önskar ansöka om återbrytning av ett skattebeslut. Återbrytning kan beviljas av såväl Skatteförvaltningen som finansministeriet. Återbrytningen kan ske till delar eller helt avlyfta skatten. Orsaken kan vara för att förhindra internationell dubbelbeskattning. Inom samfund har det ansetts att det är avgörande var den fasta anläggningen för inkomstens förvärvande är belägen, som avgör beskattningslandet. Vid flera anläggningar i skilda länder fördelas det som om länderna hade självständigt verk samma företag. I många skatteavtal intar denna fasta boendeort i princip dock en central plats. Saknas fast bostad eller fast anläggning och finländare har skattskyldighet här som begränsad skattskyldig skall beskattningen för finländare ske i Nylands skatteverk för hela skatteåret 80 § BFL (857/2005). Om inkomsten kommer från Åland då verkställs beskattningen av Sydvästra Finlands skatteverk 80 § BFL.⁶³⁵

3.5.4.13.3. Korrigerig av internprissättning

Förtäckt dividend behandlas i 31 § BFL (1041/2006) som gararder sig mot missbruk inom beskattningen av utländskt företags förtäckta vinstutdelningsmöjligheter, numera internprissättning. Detta är helt i harmoni med legalitetsprincipen. Tre kriterier skall vara uppfyllda:

- ekonomiskt beroende och samhörighet
- från gängse affärnormer avvikande prissättning
- inkomsterna är för låga.⁶³⁶

Ekonomiskt beroende förutsätter att man har ledande ställning och inflytande utomlands i företaget och därigenom kan skapa en intern prissättning, som diskriminerar det andra företaget. Myndigheterna har en möjlighet att granska enligt OECD: transfereeringsprinciper med en prisjämförelseprincip, inkomstbesparings princip och återförsäljningsprinciper. Här betonas att faktureringen skall ske till tredje part till ett jämförbart pris.⁶³⁷ Detta blir allt viktigare i jämförelse mellan företag, och för en korrekt uppfattning av vinstuttag i ett land med lägre beskattning.⁶³⁸ Till artikel 9 stycke 2 i OECD modellavtal finns benämningen följdjustering. Detta avser, då länder har markant avvikande marknadspris. Detta ingår inte i Finlands avtal.⁶³⁹

⁶³⁵ Helminen (2009) s.545-567. Koncernbeskattningen i Koncernbeskattningsverket oberoende av hemort.

⁶³⁶ Andersson (1996) s. 55 f. BFL 31 § till 1.12.2006 reglerad som internationell förtäckt vinstöverföring.

⁶³⁷ Myrsky – Linnakangas (2009) s. 279 f.

⁶³⁸ Andersson (1996) s. 55 HFD 1986 II 578 vinstuttag i Irland där vinsten för nyetablerade var skattefri.

⁶³⁹ Skatteförvaltningens publikation 284rv10.s. 256. Aa. s. 190. Avtalen är ömsesidiga.

Oberoende av OECD:s transfereringspriskatalog binder detta inte som en extern rättskälla. Väsentligt är att transfereringspriset som den skattskyldige använder verifieras och svarar mot den prissättning som är använd.⁶⁴⁰ Det avvikande ekonomiska beteendet kan exemplifieras genom intern förseningsränta endast från moderbolaget till dotterbolaget, men inte vice versa. Även i fall då den slutliga indikationen uppvisas genom t.ex. konsulrarvoden till moderbolaget lägre vinst, fyller det tredje kriteriet om för låga inkomster i det konsulterade bolaget. Om nämnda kriterier är uppfyllda bör skattemyndigheterna ha rätt att frånse arrangementet och beskatta som om inkomst skulle beskattas här. Tidigare har det funnits en uppdelning inom försäkringsbranschen av införtjänade premier och den därpå följande beskattning som har funnits stadgad i lag. I BFL har man inte längre denna stadga enligt Andersson.⁶⁴¹ Principiellt kan man alltid tänka sig att ett företag strävar efter optimering av resultat, vilket inte alltid svarar mot rent fiskala intressen, med också atypiska företagsekonomiska arrangemang.

3.5.4.13.4. Förtäckt dividend eller vinst

Förtäckt dividend ingår med en egen 29 § BFL. Denna paragraf svarar nästan helt mot 57 § BeskL (1958/482).⁶⁴² I överensstämmelse med den ekonomiska utvecklingen bör en ändamålsenlig skattelag följa med detta. Följaktligen är t.ex. köp av egna aktier medtagna redan beaktat i BFL. Över skäliga avdrag eller fördelar kan man frånse. Bolags räntefria lån leder inte till skattekonsekvenser. Då det inte finns någon inkomst finns det inte heller en beskattningsgrund, varvid bolagets resultat om de gett ut ett räntefritt lån är och förblir skattefritt.⁶⁴³ Situationen i ett fall där bolaget köpt tillgångar till överpris av en delägare är av en annan. I det fallet skall det fogas till delägarrens inkomst som förtäckt dividend.⁶⁴⁴ Definitionen av en förtäckt dividend kan vara en förmån med penningvärde eller en inkomstförmån som ett bolag delar ut åt en aktieägare utan att det svarar mot marknadspriset eller kräver en motprestation, om den beskattningsbara dividend utdelningen genom det undgår skatt eller genom att lösa in egna aktier eller sänka det bundna egna kapitalet.⁶⁴⁵ Detta leder till en annan viktig normativ linje inom beskattningen där varje inkomstslag beskattas enligt sitt rätta slag: förvärvsinkomster som förvärvsinkomst och kapitalinkomst som kapitalinkomst. Här kan man notera att

⁶⁴⁰ Myrsky – Linnakangas (2009) s. 280 ff.

⁶⁴¹ Andersson (1996) s. 55-56 f. HFD 1990 liggare 483. HFD 1979 II 542

⁶⁴² Wikström (2008) s. 110.

⁶⁴³ Andersson (1996) s. 51 f, se HFD 1956 I 13 ej räntefördel då räntan som ej betalats ej heller avdragits, jmf. HFD 1978 II 560 numera har ränta beskattats som inkomst till den del den ej är avdragbar.

⁶⁴⁴ Andersson (1996) s. 51.

⁶⁴⁵ Wikström (2008) s. 101.

skattemyndigheterna allmänt har följt en sträng linje. När man en gång blivit dömd till förtäckt dividendutdelning kan beskattningen automatiskt flyttas över till delägaren.⁶⁴⁶

29.2 § BFL tar upp nedsättande av aktiekapitalet. Detta moment tar tydligt ställning till de ekonomiska konsekvenser som nedsättningen av aktiekapital medför.⁶⁴⁷ Särskilt den internationella förtäckta dividenden kan ge upphov till tolkningssvårigheter och nationella beskattningssvårigheter.⁶⁴⁸ Också frågan om avoir fiscal var intressant när det infördes år 1988.⁶⁴⁹ Par år senare skedde en lagjustering för att uppenbara missbruk inte skulle kunna ske.⁶⁵⁰ Tidigare nämnda förskottsbeskedsinstrument bör ge möjligheter för skattebetalaren att i oklara fall få besked om hur han skall bete sig enligt god skatteseed. En felaktig åtgärd från myndighets sida kunde också beläggas med ränta som ersättning för de utgifter den skattskyldige haft. Denna ränta är höjd med fyra procentenheter i 19 § 2 och 3 mom. L om skatteredovisning 10.7.1998/532 är en referensränta enligt räntelagen (1982/633;347/2002).⁶⁵¹ Om detta gäller mellan fiskala myndigheter kommer inte fram av betänkandet. HFD 1985 II 14 och HFD 1985 II 15 tar ställning till att ränta inte gäller mellan instanser inom offentlig förvaltning. Sedan år 2005 är avoir fiscal avskaffat. Denna bolagsskattgottgörelse verkade som ekonomiskt styrinstrument under 15 år.⁶⁵² Kritik fanns för detta⁶⁵³ som för andra skattelagar, men även skattetagaren kunde de facto bli oskäligt lidande.⁶⁵⁴ I början anfördes också kritik om att kommunerna borde få kompensation av staten om de är mottagare.⁶⁵⁵ HFD 1998:75 Förhöjt aktiekapital i över tio år överksamt dotterbolag beskattades som inkomst för moderbolag 57 § BFL.

3.5.4.13.5. Avlyft skatt eller uppskov

98 § ISL (1992/1535) ger möjligheter till en skattelättnad vid höga utgifter. Denna rätt är begränsad till 1 400 euro (858/2005), vilket inte alltid är tillräckligt för neutralitet. Dessutom är den begränsad till beskattningsåret. Skälighet och betalningsförmåga kan

⁶⁴⁶ Andersson (1996) s. 52.

⁶⁴⁷ Wikström (2008) s. 112 f.

⁶⁴⁸ Wikström (2008) s. 126. Jmf betydelsen av internationella dubbelbeskattningsavtal ovan och också i Wikström (2008) s. 131 f.

⁶⁴⁹ L om gottgörelse för bolagsskatt 29.12.1988/1232.

⁶⁵⁰ 12 § L om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt (1542/30.12.1992). Dividendtagaren svarar för de skatter och förskott ... om det är skäl att anta att bolaget inte kommer att betala sina skatter. Exptionellt var att lagen tillämpades vid beskattningen för 1993 utom 12 § som trädde i kraft 30.12.1992.

⁶⁵¹ VM TM 37/97 s. 65 ff.

⁶⁵² jmf Reh binder (JFT 1993) s. 559 „alla tillbudsstående alternativ har allvarliga brister“. T.ex. borde inte försäljningsvinst tidvis vara förvärvsinkomst? Aa. s. 544 Ett maximiavdrag om 600 000 mark förs till förvärvsinkomsterna, vilket motiverat gynnar höginkomsttagare.

⁶⁵³ Myrsky (DL 1993 b) s.80. ”Slutlig värdering skall man inte göra i detta skede.”

⁶⁵⁴ Myrsky (DL 1993 b) s.78. Negativ skatt från kapitalinkomst kan avdras från annan skatt under flera år.

⁶⁵⁵ Andersson (Verotus 1992) s. 27.

kräva en möjlighet att avlyfta debiterad skatt.⁶⁵⁶ Detta har man beaktat i BFL genom tre paragrafer 88 §, 89 § och 90 §.

Skattelättnad enligt 88 § BFL kan komma ifråga i följande fall där skattskyldigs:

- skattebetalningsförmågan har väsentligt sjunkit genom t.ex. sjukdom
- dödsfall, med efterlämnad make/a och barn
- misstagit sig om skattelättnader under vissa premisser
- uppenbart oskäligt att driva in skatten.

Olyckorna som dödsfall kan inträffa t.o.m. efter ett avslutat beskattningsår. Misstag kom till när skattedepositioner blev beskattningsbara över en viss gräns då det fanns upp till 13 000 fall. Personbolag kan bli befriade från skatt och juridiska personer om också detta tillämpas sällan.⁶⁵⁷ Finansministeriet vid statsrådet kan bevilja avlyftning av skatt.⁶⁵⁸ Skattebetalare kan anhålla om befrielse av statsbeskattningen hos Skatteförvaltningen vid dubbelbeskattning, men vid belopp över 50 000 euro från finansministeriet 89.5 § BFL. Vid principiellt viktiga ärenden kan finansministeriet ta över ärenden från Skatteförvaltningen 88.7 § och 89.5 § BFL (238/2008). Kommunfullmäktige tar ställning till kommunalskatt. Folkpensionsavgift och sjukförsäkringspremie följer delvis dess debitering, men avgörs av finansministeriet. Kyrkorådet tog ställning till avlyft skatt. Restitutionen kan numera ske gemensamt för alla fel centralt av Skatteförvaltningen. Skattelättnad skall även gälla skattetillägg, dröjsmålsränta, skatteförhöjning, ränta som motsvarar dröjsmålsränta, restavgift, förseningsränta, uppskovsräntan, samfunds-ränta och kvarskatteränta.⁶⁵⁹ Under 10 % av ansökta besvär beviljas i regel. I praktiken har man ställt sig restriktivt till räntenedsättningarna.⁶⁶⁰ Skatteuppskov ingår i 90 § BFL (505/1998). Uppskov skall kunna beviljas under orsaker nämnda i 88 § och 89 § BFL. Över gjort beslut kan man inte besvära sig. Räntan utgår i regel med gängse ränta. Skattebyråer, Skatteförvaltningen och finansministeriet har rätt att besluta om uppskovet. Uppskovet gäller också för kommunalbeskattningen jämte anhang. Uppskov förhindrar utmätning av skatt.⁶⁶¹ HFD 1997 liggare 2649 88.6 § BFL hindrade inte att rättelse enligt 89 § KomL.⁶⁶² Däremot tar 89 § BFL in lindring av internationell dubbelbeskattning. Denna paragraf tar fasta på också de fall där ett exemption eller motsvarande avtal

⁶⁵⁶ Andersson (1996) s. 132.

⁶⁵⁷ Andersson (1996) s. 132 f.

⁶⁵⁸ Linnakangas (1987) s. 150.

⁶⁵⁹ Andersson (1996) s. 133.

⁶⁶⁰ VM TM 36/97 s. 62.

⁶⁶¹ Andersson (1996) s. 133.

⁶⁶² Myrsky - Rabinä (2011) s. 426 f.

saknas eller då dubbelbeskattningen inte är reglerat i avtalet. Det gäller endast i utlandet förtjänad inkomst eller förmögenhet, som på detta sätt befrias från beskattning helt eller delvis i Finland.⁶⁶³ Dessutom kan man notera gästarbetare anställda av utländsk offentlig förvaltning som i egenskap av offentlig utländsk tjänsteman bör vara skattefria i Finland. Då sker beskattningen i det avsändande landet i de fall där beskattning kan verkställas.

3.5.4.13.6. Alla skattetagares likvärdighet

Beskattarens skyldighet är att fördela skatteintäkterna enligt grundlagen för att täcka individens behov på lika grunder. Leder det till att en skattebetalare slipper undan för lindrigt hamnar andra skattebetalare i ett ojämnt läge och måste betala för detta. Om alla oklara fall tolkas till skattemyndigheternas nackdel förlorar generalklausulen om kringgående av skatt sin betydelse. Detta skulle leda till gynnande av den skattskyldige och kränkning av neutralitet.⁶⁶⁴

Skatteförvaltningen har gått ut för en öppnare linje. Det kan vara en bidragande orsak till att visst missförhållande påtalas. I den mån det är frågan om endast politisk missuppfattning då folket inte kan förstå all skattelagstiftning och varje penny, numera cent skatt som så ändå anses var för mycket, sker ingen skattefinansiering för någon nation. BFL har tydligt visat på en förnyelse, samt flera tillsatta kommittéarbeten om en noggrann fortlöpande planering, trots osäkerhetsmoment inom nationalekonomin. Fördelningen av skatten bland skattemyndigheterna är lika viktig för individens rättssäkerhet. Inkomst- och förmögenhetsskattelagen (1988/1240) förnyades inför beskattningsåret 1989 och gällde till utgången av år 1992. Nuvarande ISL (1992/1535) trädde i kraft år 1993. Ett av de största problemen med 1989 års lag visade sig vara fördelningen av intäkterna. Ett problem uppstod i samband med dividendgottgörelsen = avoir fiscal.

Avoir fiscal grundades i andan om att den skulle eliminera dubbelbeskattning. I samband med breddningen av skattebasen kunde en förnyelse bli såväl möjlig som önskvärd. Tidigare hade både dividend som samfundets vinst beskattats.⁶⁶⁵ Ingen god lagstiftning förutser ett svekligt förfarande. Som ett exempel på när avoir fiscal infördes finns ett fall som uppkom första året då en kommun råkade ut för en skatterestitution till en skattebetalare. T.ex. fick den kyrkliga samfälligheten på kommunens område finna sig i att under åtta månader var utan kyrkoskatt. Orsaken till detta var dels ett fel på grund av att ett bolags hemort inte stämde, dels var det frågan om att utnyttja en lucka i

⁶⁶³ Andersson (1996) s. 133 f.

⁶⁶⁴ VM TM 36/97 s. 4 f.

⁶⁶⁵ KB 1987:39 s. 48.

lagstiftningen. År 1991 då man upptäckt denna brist i lagen, i och med att det var en liten kommun med få företagare, hade dock förlusten genom bristen i lagen lett till betydande minskning av de totala skatteintäkterna för kommunen och församlingarna.⁶⁶⁶ Dessutom visade sig att fallet utgjorde ett grovt missbruk där ett bolag som drivits i konkurs lyft skatteåterbäring genom skattegottgörelsen avoir fiscal. Två bolag hade sinsemellan delat ut en dividend år 1990 som var avdragbar utan att det andra bolaget hade erlagt skatten. Från och med år 1992 rättades lagen till att skatten belastar endast den skattskyldiges hemkommun fördelad hos skattetagaren i samma förhållanden som den skatt som påförts dividendtagaren.⁶⁶⁷ Avoir fiscal blev därefter så reglerat att mera skatt än den som erlagts inte kan av en skattetagare erläggas till ett högre belopp än skattetagaren mottagit i skatt. En uppdelning sker i dels primärt dels i sekundärt avdrag.⁶⁶⁸ En obetald skatt kan inte avdras och återbetalas.⁶⁶⁹

Här uppstår en förlust åt en myndighet p.g.a. en annan myndighets misstag. Fördelningen mellan myndigheterna bygger således även på en ömsesidig överenskommelse. Som skattebetalare vore det kanske önskvärt att envars stat, egen kommun och möjligtvis församling får sitt skatteuttag ograverat. Om misstag inte kan korrigeras helt är så ej fallet. Det demokratiska systemet bygger på individens rätt att kunna påverka. Det gäller inte fullt ut för resursfördelningen vid beskattning. Ett annat förfarande, med skilda synsätt och krav, utgör de övriga skatterna. Här är den socialskyddsavgift som olika arbetsgivare betalar olika höga. BFL strävar efter att ge trygghet för individen med rätt till rättelse av beskattningen. Trots att likvärdigheten myndigheter sinsemellan bör råda kan brister uppstå. Det görs även här ett intensivt arbete för att även avhjälpa dessa brister genom otaliga kommittébetänkanden. Det intensiva kommittéarbetet borde trygga att varje skattelagändring de facto är väl avvägd. I fall när det lett till fel resultat har man strävat efter att rätta till det. Största bristen i seriös skatteplanering och dess distribution är ofta grundat på beräkningar hur utfallet kommer att bli. Genom reformen av ISL år 2005 har man återgått till en delvis dubbelbeskattning i bolagsbeskattningen.⁶⁷⁰ I avsnittet om beskattningsprinciper skall vi se om en ökning av en lämpligt signifikant ekonomisk modell kunde leda till en bättre ömsesidighet utan alltför stor negativ skatteeffekt.

⁶⁶⁶ RP 109/1993 rd s. 3.

⁶⁶⁷ RP 109/1993 rd s. 2 f.

⁶⁶⁸ RP 109/1993 rd. L om behandling av gottgörelse för bolagsskatt i de redovisningar som skall ges skattetagare för beskattningsåret 1992 12.11.1993/933. Genom denna lag förhindrades utbetalningar av fel skatt efter avslutat skatteår dock inom laga tid för besvär.

⁶⁶⁹ 12§ L om gottgörelse för bolagsskatt (1542/30.12.1992). Se även Andersson (1996) s. 25 f.

⁶⁷⁰ Tikka (2004 a) s. 37.

3.6. Utvärdering av rättsskyddet för skattebetalaren

Individen har rätt att erhålla förhandsbesked i de flesta fall. Han har möjligheter att planera skatten, han kan råka ut för rättelse av beskattningen enligt strikta regler och han får rättelse av beskattningen vid fel. Den tid han har rätt till rättelse är ofta längre än för fiskus. Det finns en besvärsväg och möjlighet att överklaga. Lyckas man inte göra sin talan gällande har man ändå alltid rätt att bli hörd i sak innan ärendet förkastas. Det finns ett tydligt rättsskydd. Rätten att söka förhandsbesked för planering av skatten är också en faktor som minskar känslan av godtycklighet och ökar den enskildes rättsskydd. Grundförutsättningarna för en god skatterättssäkerhet är en fungerande administration med tillräcklig kompetent personal med möjligheter att ta ställning i ärenden och avge beslut. Önskad trovärdighet finns genom att retroaktiv lagstiftning ytterst sällan stiftas. För skattetagaren är det väsentligt att kunna beräkna skatteintäkterna, så att tjänsterna kan ställas till allmänhetens förfogande. Skattetagaren bör också ha en trygghet i att få rätt skatt i rätt tid. Myndigheterna är vid förfrågan förpliktade att ge hjälp och beräkna det förmånligaste alternativet för kunden, men är definitivt inte skyldiga att uppgöra olika skattebesvär. En enskild skattebetalares uppgifter är belagda med sekretess 4 § BSL(1999/1346se 4.6.) Det går inte att utan fullmakt få ut individualiserade uppgifter.

Ingående studier i rättssäkerheten har Lauri Soikkeli gjort där han i inledningen av sin avhandling konstaterar att beskattningen grundar sig på ett massförfarande där flera skattebeslut på enahanda grunder skall fattas. 21 § GL (1999/731) där BFL (1995/1558) alltid iakttar denna och i 15 § GL förankrad egendomsskydd har beaktats vid slopande av förmögenhetsbeskattningen. Som Soikkeli konstaterar är grundvalen för individens tilltro till rättsskyddet förankrat i tillämpningen av de garantier god förvaltning ger vid användningen av alla beskattningslagar som verkande i en helhet.⁶⁷¹ I 26.2 § BFL tillämpas instrumenten rådgivning, förhandsbesked som efterbeskattning likaväl som rättelse av beskattning.⁶⁷² 26 § BFL är i flera repriser reviderad. Rubriken ”Allmänna bestämmelser som skall iakttas vid beskattningen” (1079/2003) är en av ändringarna. Dessutom har lagen på flera punkter inom denna paragraf preciserats för ökad rättssäkerhet och god förvaltning som hörande av skattetagaren och delgivande av beslut 26 d § BFL. Min forskning går ut på delkomponenter som eventuellt leder till ökad rättssäkerhet men även visar på redan länge tillämpad god skatteförvaltning samt hur medbor-

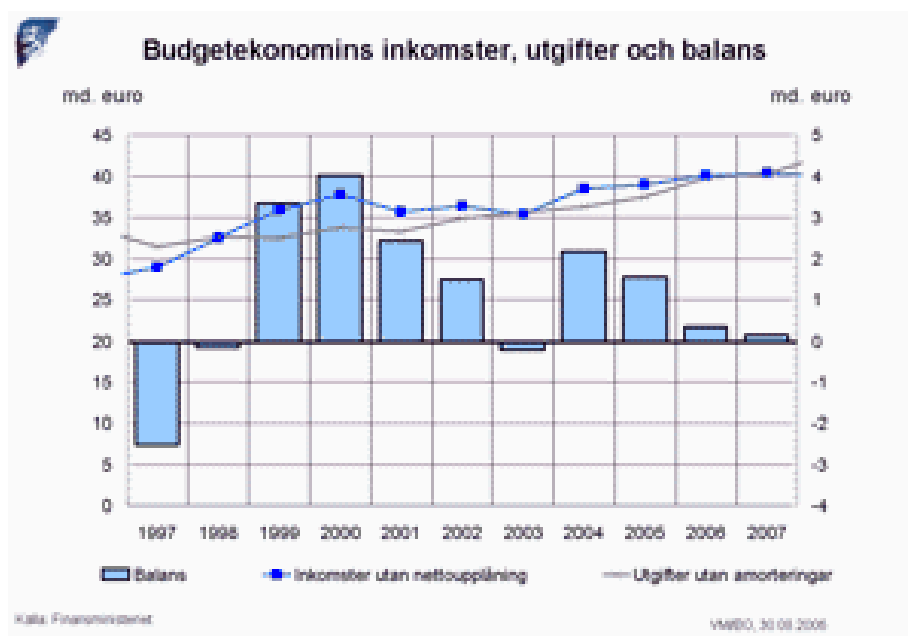
⁶⁷¹ Soikkeli (2003) s. 1 ff.

⁶⁷² Soikkeli (2003) s. 5.

garna med eventuella reviderade beskattningsprinciper kan nå en större rättslig stabilitet.

3.7. Skatteintäkter i en balanserad modell

År 1987 konstaterade en inkomstpolitisk utredning följande: I en fungerande national-ekonomi kan man tänka sig att skatterna utgör en funktion för de offentliga utgifterna. En hög marginalsatt medför en inflatorisk risk. Beskattningen skall vara enkel och redig samt öka rättssäkerheten.⁶⁷³ Särskilt har samfundsbeskattningen varit signifikant avvikande beroende på företagen från den egentliga inkomstkattesatsen.⁶⁷⁴ Man har ansett att omsättningsskatten kan ha en balanserande verkan på statens inkomster.⁶⁷⁵ Omsättningsskattens skattebas var nästan 56 procent av den privata konsumtionen år 1987.⁶⁷⁶ Successivt har beskattningen under tio år radikalt förändrats. Ytterligare tio år till ser läget ut som i figur 4 enligt de premisser som kan förutspås.



Figur 4. Budgetekonomiska inkomster, utgifter och balans.⁶⁷⁷

Redan under 1990-talet strävade man efter en stabilitet för att kvalificera sig som medlem och nå medlemskap i den Europeiska unionen. I linje med detta har osäkerheten

⁶⁷³ Tulopoliittinen selvitystoimikunta 19.5.1987 s. 1-4.

⁶⁷⁴ Tulopoliittinen selvitystoimikunta 19.5.1987 s. 32.

⁶⁷⁵ Tulopoliittinen selvitystoimikunta 19.5.1987 s. 53.

⁶⁷⁶ Tulopoliittinen selvitystoimikunta 19.5.1987 s. 60.

⁶⁷⁷ finansministeriet.fi 30.10.2006. vm.fi/vm/sv/09_statsfinanserna/index.jsp

försakad av inflationen och inflationstrycket jämfört med 1970-talet, samt penningvärdets instabilitet under denna tid. Man kan också notera den utveckling som skett under början av 2000-talet i och med att Finland bundit sig till euron som valuta och den budgetdisciplin som såväl små som stora medlemsländer förpliktat sig att följa, så att mer än tre år av budgetunderskott inte får förekomma i statsbudgeten. Centralt för detta avsnitt har varit BFL, som har sin grund i betänkande av kommissionen för utvecklande av rättskyddet vid beskattningen.⁶⁷⁸ Här har det legat som grund för den skatt som skall finansiera det offentliga samhället med tänkt välstånd. Såväl för fiskus som skattebetalaren är en skattetrygghetsplanering så att alltför stora kast inte skall ske.

Finlands budget 2007⁶⁷⁹

Nationalekonomins utveckling	2003	2004	2005*	2006**	2007**
Bruttonationalprodukt, gängse priser, mrd euro	145,9	151,9	157,4	166,8	173,4
Den offentliga ekonomins centrala nyckeltal enligt nationalräkenskaperna					
Skatter och socialskyddsavgifter, % av BNP	43,8	43,5	43,8	43,0	42,7
Offentliga utgifter, % av BNP	50,0	50,3	50,1	49,0	48,7
Nettoutlåning, % av BNP	2,3	2,1	2,5	2,9	2,8
- statsförvaltningen	0,5	0,4	0,4	0,6	0,3
- lokalförvaltningen	0,6	-0,8	-0,7	-0,3	-0,1
- arbetspensionsanstalterna	2,7	2,7	2,8	2,5	2,4
- övriga socialskyddsfonder	-0,2	-0,2	-0,1	0,1	0,2
De offentliga samfundens skuld, mrd euro	64,7	67,3	63,8	64,0	64,1
- % av BNP	44,3	44,3	40,5	38,4	37,0
Statsskulden, mrd euro	63,3	63,8	60,0	59,7	59,6
- % av BNP	43,4	42,0	38,2	35,8	34,4

Figur 5. Statens budgetpropositioner åren 2003-2007.

Applicerat på kommuner skulle den balanserade modellen vara 0,20 övriga inkomster (ÖI) + 0,80 skatteinkomster. Härvid vore skatterna 0,40 inkomstskatt av personer (IP) + 0,40 inkomstskatt av samfund (IS) samt 0,20 Fastighetsskatt (F). Uträknat 0,20 ÖI + 0,32 IP + 0,32 IS + 0,16 F. I den mån balansen inte håller erhåller man utjämning

⁶⁷⁸ se KB 1992:7. dessutom har flera olika arbetsgrupper kontinuerligt såväl vid Finansministeriet som för övriga ministerier reviderat beskattningen.

⁶⁷⁹ vm.fi/vm/sv/04_publicationer_och_dokument/01_publicationer/01_budjetit/20060912Budget/Budgetoeversikt2007.pdf

genom statsandelar. Räcker detta inte till tar man upp lån. För församlingar skulle modellen se ut på följande sätt: 0,20 övriga inkomster + 0,80 skatteinkomster. Då inkomstbasen endast är person- och samfundsskatt skulle denna del bli 0,4 för bägge och uträknat $0,2 + 0,4 \text{ IP} + 0,4 \text{ IS}$.

I den mån denna modell inte balanserar måste inkomstskattesatsen anpassas. Kyrkostyrelsen komma vid hög inkomstskattesats till mötes församlingar med understöd eller lån måste upptas. Den fluktuation på samfundsskatt som beror på en församlings storlek och medlemmarnas effektivitet kan vara stor och borde inte få användas som stävande för rättvis fördelning. Kyrkostyrelsen tar in för finansiering av övriga församlingar en högre avgift från samfundsskatten än personskatten, vilket verkar utjämnande. Skatteintäkterna kan bli fördröjda flera år. Från år 2006 kan detta bli maximalt fem år. Detta ökar den allmänna trovärdigheten på rättsskyddet inom beskattningen inom rimlig tid. Då tidigare all beskattning sker över maximalt sju⁶⁸⁰ år måste en modell bygga på i medeltal dessa sju år, vilket nu blir fem. Dessutom har smärre bortfall skett i och med att förnögenhetsskatten inte uttaxeras. En upplåning kan inte tas fortgående, utan inom fem år måste uttaxeringen eller lagstadgade utgifter balanseras så, att denna del blir i jämvikt. Individens rättsskydd bygger också på de demokratiskt valda lagstiftande och förtroendevalda som beslutar om skatteuttaget, dess procent och storlek, samt basen. Rationellt och korrekt ordnat kan skattejusteringar ske skäligt.

3.8. Förnyelsen 2006

Väsentliga förnyelser skedde år 2006 genom FF 1156, 1145, 1089 och 1080/2005. Redan för år 2005 års deklaration får alla ett förslag vars verifikation den skattskyldiga själv måste spara i fem år, dock inte över inkomst, avdrag och de förhandsifyllda uppgifterna som finns på deklaraionsblanketten.⁶⁸¹ Beskattningshandlingar förvaras i enlighet med arkivlagen (1994/831).⁶⁸² Språkligt har även skett en intern ändring av benämningarna i beskattningen så att de bättre svarar mot kraven av ett gott förvaltningspråk. Skatterättelse blev rättelse av beskattning som redan tidigare nämnts.⁶⁸³ Räntor på fördröjning följer en flexiblare regel än tidigare. För inkomst kan skattehöjningen

⁶⁸⁰ Det löpande året, följande år då det blir deklarerat och beskattningen fastslagen, samt sedan fem år besvärsmått.

⁶⁸¹ RP 91/2005 rd s. 20. Märkas kan att kassakvitton inte alltid är ljusbeständiga i fem år. Detta innebär att varje och envar skattebetalare bör försäkra sig om att skriften på en kopia är hållbar i fem år. Vid garanti uppmanar många försäljare att kunden tar en kopia på garantisedel. Elektronisk registrering används.

⁶⁸² RP 91/2005 rd s. 21.

⁶⁸³ RP 91/2005 rd s. 23.

vara 0 - 30 procent och 0 - 1 procent för förmögenhet.⁶⁸⁴ Detta ger myndigheterna större rörlighet och räntan kan t.o.m. vara noll. Den har tidigare ansetts kunna medföra oskälighet. Råbinä noterat Vasa FD 11.5.2011 liggare 11/0211/3 som första fallet där tillämpningsförfarandet av 56 § BFL undersöks om 56.4. § BFL fem års korrigeringsgäller, skattskyldiges fel, sedan om tre års rättelse enligt 56.3. § BFL förorsakat av fiskus skrivfel föreligger eller om 56.2. § BFL endast ett års besvärstid varvid skatterättsnämnden borde ha förkastat rättelsekravet. För ett slutligt svar är ett besvär inlämnat till HFD, som ännu ej förkastat eller tagit fallet till behandling.⁶⁸⁵

Ändringen av den elektroniska kommunikationen är ett led i ökad effektivitet och lättare hantering, inom rimlig tid.⁶⁸⁶ Beskattningen skall vara mer en form för massförfarande och enligt statistiskt slumpstal skall ge ett stabilt signifikant urval som granskas. På det sättet ökas säkerheten då enskilda fall noggrant granskas, utan att de fall som inte kan granskas faller igenom. I och med att metoderna år för år kan ändras borde skattebetalaren, inte genom detta få oavsedda förmåner.⁶⁸⁷ Rimlig tid får användas åt enskilda fall och tillräckligt orsakssamband bör finnas då myndigheterna hanterar materialet.⁶⁸⁸

Om ett ärende lämnar rum för tolkning eller är oklart och den skattskyldige i god tro handlat enligt myndigheternas praxis eller anvisningar, kan ärendet till denna del avgöras enligt bestämmelserna om godtrosskydd i 26.2 ... § BFL (1079/2005). Här avses, att en myndighet inte kan rätta fel avgörande i ett ärende då den skattskyldige följt sina skyldigheter om ärendet är mångtydigt eller oklart.⁶⁸⁹ Det lägger ökade krav på god kompetens och korrekt språk, såväl på finska som på svenska i reglerna för beskattning. Vid hanteringen förefaller det, som även en möjlighet till en "mjukare" linje hos skattemyndigheterna är i lagens anda. Ur rättssäkerhets synvinkel kan en liberalare tolkning i en skattebyrå, jämfört med en annan, genom samordningen av Skatteförvaltningen till en enhet vara tryggad. Skatteförvaltningen utger dessutom årligen handböcker för en likartad behandling såväl tryckt som elektroniskt.

3.9. Kritik av rättelse av beskattning

Skatteuttaget och beskattningen skall vara i balans. Genom rättelser kan det uppstå stora fluktuationer i skatteintäkterna. Fallet i en liten kommun med utbetalad skatt åt ett mo-

⁶⁸⁴ RP 91/2005 rd s. 30. Obs! Förmögenhetsskatt debiteras för tillfället inte.

⁶⁸⁵ Råbinä (2011) s. 19-20.

⁶⁸⁶ RP 91/2005 rd s. 18 och s. 30.

⁶⁸⁷ RP 91/2005 rd s. 19.

⁶⁸⁸ RP 91/2005 rd s. 8.

⁶⁸⁹ RP 91/2005 rd s. 33.

derföretag vars dotterbolag egentligen gått i konkurs, fick kommunen och församlingen på grund av avoir fiscal obefogat, ett avdrag från sina skatteintäkter. Församlingen i denna kommun fick på grund av denna korrigerings ett avdrag under åtta månader och var utan skatt. Detta är numera ändrat, genom att lagluckan först korrigerades och sedermera är avoir fiscal slopad. För all beskattning skall dock en ränta betalas om beskattningen inte sker i tid. 18.3 § L om skatteredovisning (1998/532;254/2008) ger Skatteförvaltningen rätt, att beräkna räntor i särskilda fall. Räntan gäller beskattning av importerade använda bilar där fel tullavgift enligt EU-regler måste återbetalas.⁶⁹⁰

Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt skall ta tillvara skattetagarens rättigheter 4 § och 24 § LoSf (2010/503). Skatteombudet skall ta tillvara kommunernas, församlingarnas och Folkpensionsanstaltens rättigheter 27.1. § LoSf. Skatteombudet har rätt att för sina skattetagare kräva rättelse. Det kan förefalla vara en viss trygghet för skattetagaren. Skatteombudet skall ändå inte sammanblandas med justitieombudsmannen, som är en rättssäkerhet för fel tolkad lag och dess tillämpning för medborgarna. Funktionen är dock snarlikt med skyldighet för skatteombudet att ta tillvara de andra skattetagarnas rätt förutom statens. Skatteombudet ingår i Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt. För den enskilda skattetagaren kan det vara en hjälp. Det kan alltid inträffa fall som korrigerats med 12.3. § L om gottgörelse för bolagsskatt (1542/1992).⁶⁹¹

JO:s årsberättelse 2006 noterar 104 skatteklagomål. JO anser, att skattelagstiftningen är svårtydd. Ändå har åtgärder varit minimala, tack vare heltäckande rättsmedel som finns tillgängligt inom beskattningen.⁶⁹² JO hade knappt 100 klagomål år 2010, varav bara sex stycken ledde till åtgärder. Detta anses bero på entydig heltäckande lagstiftning.⁶⁹³ Behov av stark reglering i lag, antalet experter och ändå ett missnöje tyder på, att radikal nyplanering av beskattning kunde vara motiverad. Därför förefaller det mig, som om beskattningsprinciperna kunde ses över.

Det omfattande regelverket av rättelse av beskattning bör följa god förvaltning som strukturerades upp i kapitel två. Kapitel fyra försöker uttyda om rättelse av beskattning implicit svarar mot det. I kapitel fem kommer även inflytande av EU och extern utveckling som en fingervisning hur förutsägbart rättelsen av beskattningen kan beräknas bli. De mänskliga rättigheterna testas beskattningen i kapitel sex för att sedan leda fram till beskattningsprinciper. Kapitel sju bör med sina beskattningsprinciper ge svar på hur väl

⁶⁹⁰ RP 148/2007 rd s. 1. Som regel kan inte fel förorsakade av restsituationer ske med räntor.

⁶⁹¹ VM TM 12/93 s. 5 ff.

⁶⁹² Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2006 s. 204.

⁶⁹³ Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2010 s. 280.

systemet fungerar med rättelsen av beskattning som i detta kapitel tre visar på en differentierad tillämpning för att ta tillvara individens rättsskydd som en implicit komponent i rättssamhälle och god förvaltning. Utvecklingen av allt mer komplicerad beskattning med olika särfall kräver en initierad skara av experter. Detta är en av de brister, som ändå inte som instrument för rättssäkerhet, helt kan frånses. Å andra sidan är tillit eller god tro signifikant ett instrument för att trygga individens rätt. Internationell antidiskriminering med halvårsregel kan ifrågasättas inom ett ekonomiskt område med fri rörlighet av arbetskraft. Rättvisare kunde ett slopande vara motiverat av denna regel inom EU där de sociala förmånerna och ickediskriminering borde åtföljas av beskattning.

3.10. Sammandrag

Rättelse av beskattningen, tidigare också efterbeskattning och andra extra ordinära åtgärder är, för att trygga medborgarnas ömsesidiga fri- och rättigheter i samhället. Rättelsebehovet bör dock vara undantag inom god skatteförvaltning. Utan god förvaltning kan man inte känna sig förvissad om att medlen används rätt. I detta kapitel har vi sett att det finns ett rättssystem där rättelsemöjligheterna kan ses som en säkerhetskontroll: en kvalitetsnorm för god skatteförvaltning. Det som här är undersökt, är i huvudsak utgående från läget före 1995 och denna anpassning för skattens kvalitet i samband med BFL. Ökad bredd har paralleller till BeskL från 1958 visat att BFL är en kontinuerlig fortsatt utveckling på den beskattning som redan började på 1960-talet. Efterbeskattning är slopad år 2005 och förvaltningen är centraliserad till en central enhet sedan september år 2010 till Skatteförvaltningen utan uppdelning i mindre enskilda enheter.

Beskattningsförfarandet skall vara ett bidrag i en utvecklad ekonomi. Inget tyder på att beskattningsförfarandet har lett till en försämring av rättsskyddet, varken för fiskus eller för skattebetalaren. Ökad rättssäkerhet och rationalitet har skatteförslaget givit och de svåra eller speciella frågorna får mera tid. Olika former av rättelse av beskattningen skapar det instrument som behövs för att ge en rättvis beskattning för så många som möjligt, och skapa förutsättningar för samhället att hålla en servicenivå som krävs i en välfärdsstat. Största problemet med denna rätt till rättelser av beskattning är ändå den ökade specialisering, som kan bli aktuell för att kunna ta tillvara på rättssäkerheten. Under tiden från BeskL till tillämpningen av BFL har denna undersökning visat på en viss mån av antalet minskade besvär. Men det kanske finns mera ett krav på verklig rättvisa genom god förvaltning. Noteras kan att förvärvsinkomster i huvudsak täcker det nationella behovet vid goda ekonomiska konjunkturer. Ändå bör man notera att som EU-

medlemsstat gäller direkt EU-rätt utan särskilda lagar. En medborgare i en EU medlemsstat kan alltid vädja till ett EU direktiv om nationell tillämpning är i strid med EU-rätten.⁶⁹⁴ EU-lagen är ändå av subsidie karaktär enligt FEU artikel 5, vilket innebär att EU normer tillämpas i andra hand i finländsk lagstiftning.⁶⁹⁵ Detta kan än mera vid besvär betona expertkunskap som måste beakta såväl nationell som EU-rätt.

I statsbudgetförslaget framgår morgondagens beskattningsbehov. Av intresse är att se, att en viss skatteminskning och budgetplanering inte beräknas öka för inkomster av fysiska personer. BNP föreställer man sig att under åren 2005 till 2007 stiger, vilket innebär en icke inflationsdrivande beskattning ur skattebetalarens perspektiv, och fortsatt behärskad utveckling inom den offentliga förvaltningen. Administrativa förnyelser och ökad effektivitet förefaller att minska ett reellt skatteuttag. Noteras kan en större stabilitet för skattetagaren, då besvärstiden förkortats från sju till fem år. Dessutom betalas under året ut 80 procent som buffras vid den slutliga beskattningen följande år med 20 procent. Då år 2008 var ett år av recession och nu igen år 2011 finns en ekonomisk verklig eller förespeglad kris, utgör det ett led till behov av extra beskattning, om inte en balans genom ökad produktivitet som betalar skatt fås till stånd och endast lånefinansiering återstår. Utvecklingen av god förvaltning är ett krav som allt starkare kommit in i såväl det nationella som internationella välfärdssamhället. Dessutom är det viktigt, att slutlig beskattning sker inom skälig tid. För det ändamålet har ovan också visats på tidens betydelse. Ett beslut skall alltid inkludera en motivering och kunna härledas med belegg, vara transparent och rationellt samt rättvist. Det bör gå att jämföra med motsvarande fall för att varje skattebetalare skall kunna övertyga sig om rättvisan. En god skattelagstiftning kan komma till föga om inte en effektiv förvaltning, snabbt och rationellt kan driva in och distribuera skatter, för att kunna finansiera givna tjänster. Därför ägnar jag mig åt att utvärdera rättelse av beskattningen och belysa god förvaltning relaterad till detta, i nästa kapitel.

⁶⁹⁴ Helminen (2012) s. 29.

⁶⁹⁵ Helminen (2012) s. 33.

4. BESKATTNING OCH FÖRVALTNING

4.1. Allmänt

Beskattningsförfarandet har radikalt förenklat ansvaret för beskattningen genom att förverkliga i föregående kapitel anförda administrativa förenklingar så att förvaltningsdomstolarna är införda som besvärnivå inför HFD. Det innebär att här förverkligas en koordinering av beskattningen så att endast centralskattenämndens och tullstyrelsens besvär går direkt till HFD. Avsikten är att dels via administrativ förenkling dels via koordineringen av besvärinstans snabbare ge slutligt beslut. Rättsskyddet bör bibehållas genom kortare processväg och processtid. Förhandsbesked på bindande nivå skall fås snabbare. Fel i beskattningen skall rättas så tidigt som möjligt. Rättsskyddet skall vara strukturellt och lagtekniskt effektivt. Målet är en konsekvent struktur. HFD:s prejudicerande rätt skall förbättras i samband med lagändringar.⁶⁹⁶ Rättsförfarandet vid inkomstbeskattningen strävar efter, att skatteanmärkning i prövningsnämnden parallellt med efterbeskattning slopas. Såväl fiskus som skattebetalaren bör kunna yrka på rättelse hos skattenämnden. Skattskyldig kan få rättelse av skatt inom fem år: fiskus inom sex månader. Skattenämnden skall kunna ålägga en part att erlægga motpartens kostnader.

Tidigare skedde en uppdelning av ändringar i efterbeskattning och grundbesvär. Grundbesvär enligt Lag om indrivning av skatter och avgifter i utsökningsväg 9 § (1961/367) nämner (793/1998) att indrivningen av beskattning kan avbrytas om inte besväret eller yrkande på rättelse, är uppenbart oskäligt. Skatt på 'olaga grund' skall inte indrivas.⁶⁹⁷ Man kan se av fall som Andersson väl dokumenterat att det i regel var frågan om myndighets fel.⁶⁹⁸ Andersson anförde 1964 ett problem med grundbesvär var den avvikande tiden som fanns.⁶⁹⁹ Ett förfarande av rättelse genom grundbesväret är konsekvent slopat. Det är en förändring så att tidigare 100a § BeskL med skattetillägg om 1 mark för varje 100 mark per kalendermånad ersätts med skattetillägg och förseningsränta. Exempelvis ett och ett halvt års skatteskuld om 100 000,- mark gav ett skattetillägg om $18 \times 1/100 \times 100\,000,- = 18\,000,-$.⁷⁰⁰ Även senare blev räntorna kännbara tillägg. År 1997 var skattetillägget oskäligt högt men har numera med 19.1 § LoSf (2010/503) och 12 § räntelag (1982/633) väsentligt sjunkit. De facto har räntorna sedan

⁶⁹⁶ KB 1992:7 s. 335.

⁶⁹⁷ Andersson (1964) s. 216. L om verkställighet av skatter och avgifter (2007/706) gäller sedan 1.1.2008.

⁶⁹⁸ Andersson (1964) s. 221 T.ex. fel kommu påfört skatt s. 226 Påförd för hög skatt. s. 249 ff.

⁶⁹⁹ Andersson (1964) s. 228.

⁷⁰⁰ Lagförändringen år 1997 (1122/ 1996) som skulle ge 13 % i skattetillägg och 13 % i förseningsränta.

dess kommit betydligt ner.⁷⁰¹ Skatteuppbörden regleras LoSf (2010/503) och SkattekontoL (2009/604) reglerar skatteindrivningen.

Skatterättelsenämnden bör i framtiden endast ta ställning till en rättelseyrkan. Arvskattenämnden kunde gå samman med skattenämnden. Detta har skett och skattenämnden heter numera rättelsenämnd. Besvär över nämndens beslut förs till förvaltningsrätten inom 60 dagar. Besvär kan ske endast genom yrkande ej ex officio. Reglerna för rättelse av beskattningen 55 § BFL (1079/2005) beaktar ökad smidighet att rätta beskattningen till den skattskyldiges fördel. Bestämmelser om rättelse av beskattningen 57 § BFL (1079/2005) har förseningsränta förutom skatteförhöjning som också finns för rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel 56 § BFL (1079/2005) är från ett till fem år beroende av orsak.⁷⁰² Tidigare användes efterbeskattning i 57 § BFL, men den benämningen upphörde 2005, varefter den nu benämns rättelse av beskattning.

Den administrativa förenkling som tidigare har nämnts är nu genomförd så att besvären har färre steg. Importskatter och acciser är i besvärfrågor överfört till Nylands skatteverk. Bil- och motorcykelskatt samt skatt på motorfordon har reglerats av besvärsmått till Sydvästra Finlands skatteverk. Skatteförvaltningen är besvärinstans för stämpelskatteärenden.⁷⁰³ Centralskattenämnden som meddelar förhandsbesked också för arbetsgivarens socialskyddsavgift, omsättningsskatt, stämpelskatt respektive överlåtelseskatt samt kreditskatt, är ett led i att upprätthålla en enhetligare praxis.⁷⁰⁴ Ett allmänt system med besvärstillstånd till HFD föreslogs av en kommitté. 70 § BFL (520/2010) noterar att vid beviljat besvär kan för ett beslut sökas ändring från förvaltningsdomstolen till högsta förvaltningsdomstolen. Besvärsmått beviljas endast i prejudicerande fall som beviljats besvärsmått av HFD. Förvaltningsdomstolen är därför i regel sista instansen i skatteärenden.⁷⁰⁵ Exkluderat är sådana skattebesvär där följande besvärinstans är HFD.⁷⁰⁶ Sådana är CSN och tullstyrelsens beslut.⁷⁰⁷ I 1 § LoSf (2010/503) stadgas benämning Skatteförvaltningen en del av uppdateringen. Skatteverkens språk nämns i 16 § Statsrådets förordning om den språkliga indelningen av ämbetsdistrikt och självstyrelseområden under åren 2003-2012 19.12./1174.

⁷⁰¹ vm.fi/vm/sv/11_finansmarknaden/08_grundranta/index.jsp

Grundräntan år 2006 Grundräntan fastställs två gånger om året.

1.1.-30.6.2006 var den 2,5 %. 1.7.-31.12.2006 den är 3,25 %. + 4 %.

L om verkställighet av skatter och avgifter 9 § (2007/706) ger rätt att anföra grundbesvär för feldebitering.

⁷⁰² KB 1992:7 s. 336. 56.4 § fem år skattskyldiges fel, 56.3 § fiskus fel, 56.2 § räknefel BFL.

⁷⁰³ KB 1992:7 s. 337. Stämpelskatt numera överlåtelseskatt (1996/931).

⁷⁰⁴ KB 1992:7 s. 337. Omsättningsskatt numera mervärdesskatt (1993/1501)

⁷⁰⁵ KB 1992:7 s. 337.

⁷⁰⁶ KB 1992:7 s. 332.

⁷⁰⁷ KB 1992:7 s. 339.

4.2. Tillämpning av förändringar inom beskattningen

4.2.1. Samhällsekonomin och skatten

Under 1990-talet med dess ekonomiska turbulens och ekonomiska paradigmskifte, har den skatterättsliga förnyelsen kommit lägligt. Från området som tryggar den sociala välfärdsstaten kan man notera att BNP sjönk, med nästan 20 % arbetslösa som fick arbetslöshetsersättning eller utkomststöd i början av 1990-talet. Dessutom var hela penningväsendet i kris. År 1993 var de sociala utgifterna 37,5 % av BNP, för att förändras till 30 % före millennieskiftet.⁷⁰⁸ Den västerländska välfärdsstaten var ändå bevarad.

Inkomstskatteflödet minskade och utgifterna ökade. Detta behandlas inte här. Men vi kan notera att för individen var säkert marginella inkomster och justeringar väsentliga, varför rättelse av beskattningen och tidigare efterbeskattning var viktiga. På grund av detta kunde denna utveckling vara av intresse att närmare särskåda. Tidsbegreppet förefaller att från absolut, fortfarande vara avgränsat, men med i viss mån andra intervaller. Genom att grundbesvär är slopat, medan rättelse av beskattning kunde tillämpas, accepteras två för fiskus fel till fem år som förorsakats av skattebetalaren.

Inkomstbegreppet redovisas på olika sätt, vissa avdrag av social natur eller sociala understöd, utgifter för inkomstens förvärvande, fackföreningsavgifter och resekostnader, är justeringar till skattebetalarens slutliga beskattningsbara inkomst. Först skall det fastslås, att skattskyldig inkomst föreligger, därav uppstår skatteplikt inklusive avdragsrätt, periodisering (rätt kostnad och inkomst för rätt skatteår⁷⁰⁹) särskilt i bolag, i vissa fall bostadsräntor och till slut skattens belopp. Dessutom finns för fysiska personer bl.a. hushållsavdraget, som är ägnat att minska på den gråa eller svarta ekonomin. För entreprenörer som utför smärre arbeten och tjänster har skattebetalaren rätt att göra avdrag i inkomstbeskattningen.⁷¹⁰ Ytterligare kan värderings- och allokeringsproblem finnas, till vem en inkomst hör och vart ett avdrag skall hänföras.⁷¹¹ Ett skatteobjekt uppstår med andra ord, där den skattskyldiges inkomst är grunden för beskattningen.⁷¹² Inkomsten som uppstått fördelas till statsskatt enligt en progressiv skala och för kommunal enligt

⁷⁰⁸ Tuori – Kotkas (2008) s. 101. Se <http://www.thl.fi/thl-client/pdfs/98e9ab75-0e2c-4151-81e0-4dd072dbfe3a> s. 110. i % av BNP 1990-1995 2000 2005 2007 2008
Finland 24,7 31,5 25,1 26,7 25,4 26,3

⁷⁰⁹ Torkkel (2011) s. 280-286.

⁷¹⁰ Se bilaga 3.

⁷¹¹ Andersson (2006) s. 21. Andersson – Linnakangas (2002) s. 109. Nationalekonomin har för begreppet inkomst ett helt annat begrepp än beskattningen. Skatterättsligt måste det ändå anpassas så att det för beskattning är adekvat och svarar mot det som lagen kan hantera. Avdrag kan vara naturliga avdrag för inkomstens förvärvande (se ibid. s. 117) för att nå ett beskattningsbart nettovärde.

⁷¹² Andersson (2006) s. 20. Andersson – Linnakangas (2002) s. 25 ff. Inkomsten kan vara av många olika slag, närmast är löneinkomst, men kan vara arvoden eller förmögenhetsavkastning mm.

en proportionell skala.⁷¹³ Sedan år 1992 är förvärvsinkomsterna uppdelade i förvärvs- och kapitalinkomster.⁷¹⁴ Kapitalinkomst tillfaller staten. Förvärvsinkomsten har statlig progressiv skatt och proportionell skatt för kommun, för evangelisk-lutherska och det ortodoxa kyrkosamfundets medlemmar enligt kommunalskattens grunder kyrkoskatt och folkpensionsanstaltens avgift.⁷¹⁵ Justeringar av avdrag kan dock ses som en del av progression i den proportionella skatten, då detta är ett bortfall från den proportionella inkomsten till ett givet belopp för skattetagaren. Dels kan man här se det som en del av det sociala välfärdssamhället dels som en skälig anpassning till individens enskilda skattebetalningsförmåga.⁷¹⁶ Pensioner saknar de flesta avdragsfördelarna.

4.2.2. Undersökning av prejudikatens betydelse

I kapitel tre har jag beskrivit uppbyggnaden av beskattningen och också med äldre prejudikat visat relevansen av rättelsen av beskattningen, som ett instrument, som skall främja den enskildas rätt. Dessutom har den offentliga distributionen och skattens administrativa förlopp beskrivits. Här har varit också en hel del gamla prejudikat som belägg för en korrekt beskattning. Här kan jag reflektera över ett mål HFD 2010:45. Delägare i faderns dödsbo sedan 15.9.1972 hade drivit skogsbruk till 7.9.2006 varvid hans andel inte var skattepliktig enligt 48.1. p. 3 § ISL medan däremot tidigare hans bror efter moderns frånfälle 14.11.1991 var skattskyldig för försäljningsvinst till brodern varit skattepliktig inkomst enligt 48.1. § ISL i HFD 1999:2081. Verksamheten var här avgörande.

Rent skatterättsliga besvär kan också utvidgas till såväl jäv som förvaltning. Ett fall hur förvaltning griper in i skatterätten kan man se i HFD 2004:82. där samma skatte-tjänsteman berett skatteärende också i nämnden för rättelse av beskattningen enligt 10.1 p.6 § förvaltningsförfarandelagen inte ledde till jäv. Efterbeskattning kunde verkställas då grunden av ett fel som begåtts genom räknepel eller därmed jämförbart slarv. På grund av detta var ett uppenbart räkne- eller bokföringsfel där 51 § och 52 § FL borde tillämpas HFD 2009:2602. Omröstning 3-2 visar att resultatet inte var självklart. Skat-

⁷¹³ Andersson (2006) s. 22 f.

⁷¹⁴ Andersson (2006) s. 30. Andersson – Linnakangas (2002) s. 117 f. Gränsdragningen mellan kapital och förvärvsinkomst är inte helt klar men inkomstbegreppet som så blir inte lidande av att man inte identifierar denna skillnad., då ett brett inkomstbegrepp täcker bägge inkomstslagen.

⁷¹⁵ Andersson (2006) s. 71 f.

⁷¹⁶ Andersson – Linnakangas (2002) s. 379. Skäligheten i beskattningen nämns inte särskilt, men med avdragen nedsatt skattebetalningsförmåga kan man i viss mån beakta de sociala aspekterna vid större förändringar i inkomsten försäkrade av försörjningsplikt, arbetslöshet eller sjukdom, vilket väsentligt sjunkit. Observeras bör dock att vissa sociala förmåner beskattas eller är skattefria enligt särskilda regler. Dessa har tillkommit under olika perioder i och med att flitfallor inte skall leda till lägre inkomst än vad som varit fallet med tillbuds stående medel innan.

teförvaltningen hade för år 2001 avgjort att rätten till bilförmån skulle tilläggas med 49 200 mark (mindre än 8 300 euro) beskattningsbar inkomst för år 2001. En direkt definition av ett räknepfel finns inte i 56-57 §§ BFL (1995/1558 och 477/1998). Minoriteten ansåg att 56 § BFL borde tillämpas år 2006 och således kunde 57 § BFL inte tillämpas felaktig efterbeskattning från år 2001. Det väsentliga här var hur tiden skulle uppfattas, samt om uppenbart och väsentligt fel förelåg. Här kan man dessutom notera att det hänvisas också till samband med 51-52 §§ FL och 56-57 §§ BFL. Tiden såväl förvaltningslagen och jäv har synkront betydelse vid tillämpningen av BFL.

4.2.3. Prejudikat när rättelse av beskattningen på grund av fel eller slarv gäller

Det finns flera kategorier av HFD fall till den skattskyldiges nackdel. Ett område som såväl kan vara till skattebetalarens fördel som nackdel är vid fastighetsförsäljning. Dessa arrangemang kräver således särskild omsorg. Ett bolags försäljningsvinst hade vid kommunalbeskattningen beskattats som näringsverksamhetens förvärvskälla, trots att det vid skatteberedningen var antecknat i bolagets deklarationsbilagor som realisationsvinst. Man ansåg att vid den ordinarie beskattningen inträffat ett fel som kunde jämföras med räknepfel eller med detta jämförbara misstag: alltså yrkade man på rättelse av beskattningen. Vid tidigare års beskattning hade man gjort förlustavdrag, fastän bolaget varken yrkat på avdrag eller bifogat utdrag av bolagets styrelseprotokoll. Skattnämnden hade inte rätt att förrätta rättelse av beskattningen till den skattskyldiges nackdel. Motiveringen var att över hälften av bolagets aktier bytt ägare. HFD 1995 B 533. Här kan man säga att det tidigare förelåg ett visst slarv från fiskus sida då man inte begärt in dokument som 26.3 § BeskF (1959/530) skulle kräva. Skatteobjektet var ej längre det samma och dessutom hade fiskus slarvat. Enligt nuvarande praxis borde den skattskyldige ha hörts. I följande fall kan den skattskyldige inte uppge vare sig inköpsår eller inköpspris. Följdriktigt måste han erlagga skatt för realisationsvinst. Här har fiskus rätt att verkställa beskattning till den beskattades nackdel i HFD 1993 B 529. Som förklaring kan man se att beskattarens räknepfel eller därmed jämförbart misstag eller så att skattnämnden inte till någon del granskat beskattningen på avsett sätt så att en del eller allt blivit obeskattat.⁷¹⁷ Likväl har länsrätten i viss mån accepterat en nedsättning i HFD 1995 B 533. En av HFD domarna har yrkat på att även denna skulle enligt lagens ratio avslås. Den skattskyldiges slarv ger fiskus rätt att beskatta till skattebetalarens nackdel då fiskus inte ens kan ha haft kännedom om att det förelåg ett slarv.

⁷¹⁷ Myrsky (DL 1993 a) s. 135.

Då länsrätten hade godkänt ränteavdrag för frånskild make kunde det inte rättas till skattetagarens förmån HFD 1989 B 554. Med laga kraft vunnit dom kan förhindra rättelse. Å andra sidan kan fiskus inte heller bevilja avdrag två gånger. Generellt får fiskus inte slarva, och de verkliga förhållandena skall gälla när avgörande träffas.

4.2.4. Prejudikat till efterbeskattning

Tidigare benämndes rättelse av beskattning efterbeskattning. Det följer motsvarande principer och till slutet av år 2011 gällde detta såväl till term som till innehåll. Det fanns olika förutsättningar inom vilka efterbeskattning kunde verkställas. Rättelse av beskattning till den skattskyldiges fördel kan även ske men också till den skattskyldiges nackdel. En kategori som är vanlig är om det är frågan om inkomst eller avkastning.

I ett bolag verkställdes efterbeskattningen av försäljningsinkomster av omsättnings-tillgångar men man hade inte rätt att göra ett större avdrag än anskaffningsutgifter för försålda tillgångar. Länsrätten hade medgivit en nedskrivning för skatteåret som efter gjord efterbeskattning inte kunde godkännas eftersom grund för detta saknades HFD 1990 B 513. I detta rättsfall fanns det förutsättningar för efterbeskattning fastän många tidigare nämnda rättsfall under förutsättning av dom som vunnit laga kraft inte kan efterbeskattas. Beslut som vunnit laga kraft kan hävas om grunden för detsamma förändrats.

Vid ett andelslags årsstämma uttog man andel som man inte deklarerat för. I detta mål kunde efterbeskattning verkställas HFD 1978 II 610. Efterbeskattning kunde också verkställas då den skattskyldige fått sig tillsänt besked om densamma inom utsatt tid fastän han inte kunde nås HFD 1962 I 17 (plenum). Länsrätten hade avlyft hela efterbeskattningen fastän anhållan gällde endast en del HFD 1965 I 55 (plenum). Skattenämnden hade felaktigt verkställt efterbeskattning vilket kunde hävas. Länsskatterätten verkställde den men den hävdes då tiden hade överskridits HFD 1979 II 608. Tiden är absolut utslagsgivande visar också dessa lite äldre domstolsbeslut.

Ett fall där efterbeskattning är möjlig var när royalty lämnats bort HFD 30.4.1991 liggare 1439. Fel kan också korrigeras. Ränta debiterades ändå fastän förskottsskatten var högre än vad räntan för honoraret gav. Jämför med HFD 24.9.1974 liggare 3536 där rättelse av beskattningen till skattskyldiges nackdel använts för att slippa räntor.⁷¹⁸ HFD 1983 II 524 ränta får inte i efterhand rättas med ett avtal.⁷¹⁹

⁷¹⁸ Linnakangas (Verotus 1991) s. 404.

⁷¹⁹ Kilpi (DL 1984) s. 262.

En pension var däremot inte retroaktivt beskattningsbar HFD 29.12.1989 liggare 4941 när en familjepension varit skattefri åren 1983-84 då den beviljats år 1985. Det gör den inte beskattningsbar. När senare beskattning av inkomst sker, gör det inte tidigare skattefri inkomst beskattningsbar.⁷²⁰ Anhängiggjort besvär hindrar inte verkställande av beskattningen som länsrätten gjort. Vid remiss erhöll arv- och gåvoskattenämnden arv- och gåvoskatt HFD 1985 II 618. Man kan inte få ett ärende behandlat samtidigt på två skilda håll. I fallet HFD 1988 II 517 måste skattskyldig betala skatt oberoende av ett inlämnat besvär.⁷²¹ HFD 1983 II 593 ansåg länsrätten att skattenämnden inte betett sig rätt då ärendet ännu behandlades av länsrätten. Samma ärende får inte vara för avgörande samtidigt i två instanser.⁷²²

Försöker man sammanföra motsvarande fall och finna en enhetlig linje är det inte helt enkelt. Dock förefaller det som om externt fel, eller fel av fiskus, eliminerar rättelse av beskattningen enligt 57 § BFL. Däremot är man ganska konsekvent med de fall där den skattskyldiga slarvat, eller kanske försökt slippa skatt. Är det fiskus fel och upptäcks skattebetalaren blir det i regel rättelse av beskattning. Endast om det är av liten betydelse kan skattskyldig undgå rättelse. Ett fel av myndigheter får inte leda till straffpålagor men försummelse av skattebetalaren själv leder till rättelse av beskattning. Straffränta och skattehöjning avgörs enligt vilken paragraf i BFL man blir beskattad.

4.2.5. Särskilda bestämmelser

Specifik lagstiftning går före allmänna lagar. Detta betyder att konjunkturdepositioner kan ett år vara påkallat att deponeras i Finlands Bank varvid dessa kan avdras i beskattningen enligt givna normer till det belopp som ett visst överskott deponerats. Sålunda uppskjuts den slutliga beskattningen. Vidare är periodiseringsregler och avskrivningar av förluster eller t.o.m. reserveringar för osäkra fordringar allmänt godtagna. Detta följer helt försiktighetsprincipen, allmän vid tillgångar enligt bokföringslagen. Det innebär t.ex. att skulder i utländsk valuta tas upp i bokföringen till lägsta kurs, sannolikt överlåtelsepris och för värdepapper den lägre kursen av inköp versus bokslutsdagens kurs. Latenta skatteskulder har tidigare uppstått i finska bolags lager genom rätt till lagerreserver.⁷²³ I Europeisk bokföringsharmonisering har dessa lagerreservmöjligheter begränsats.⁷²⁴ Härvid har man varit tvungna att ta fram stora skatteskuldsreserver för beskatt-

⁷²⁰ Kilpi (DL 1990) s. 171 f.

⁷²¹ Kilpi (DL 1988) s. 218-219.

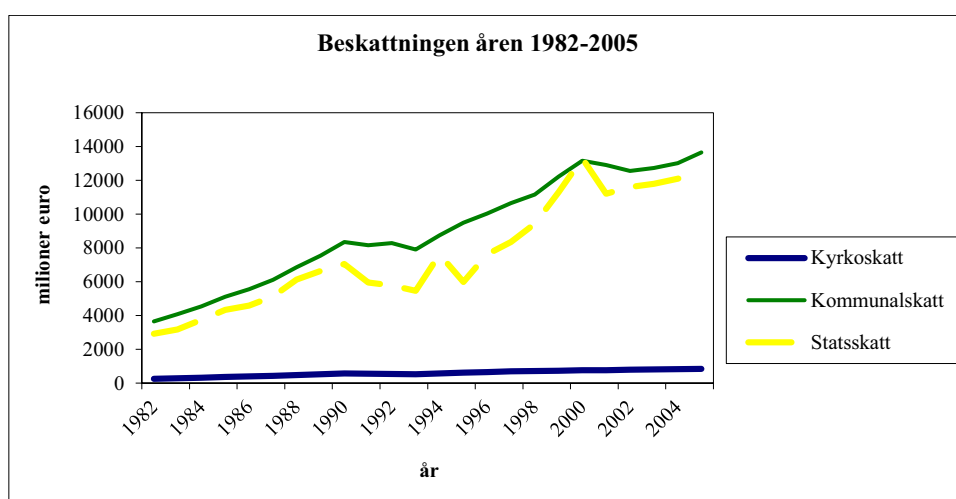
⁷²² Kilpi (DL 1984) s. 260.

⁷²³ Jmf. Torkkel (2011) s. 199.

⁷²⁴ Torkkel (2011) s. 431-442.

ning, varvid inkomsterna för fiskus har ökat. Detta är dock ett övergående fenomen. Man kan dock notera att en del företag betalar tillfälligt ett år högre skatter genom att de upplöser skatteskulden i lagerreserven. Detta syns tydligast i statsskatten då skatteuttaget år 1994 ökade markant. De övriga variationerna kan bero på fluktuationernas normala förändringar i konjunkturer. Att minnas är att genom bokslut beskattningen av samfund alltid har en eftersläpning av minst ett år. Av statistiken i figur 6 kan särskilt framhållas recessionen år 1992 och den inverkan IT- bubblan medförde för beskattad vinst för år 2000, med exceptionellt stort skatteuttag. Skatteuttaget minskar eller ökar temporärt fiskus intäkter. (Se inkomstskatteuttag 1982-2008 i bilaga 4).

Skatteuttaget åren 1982-2005 inom offentlig förvaltning



Figur 6. Diagram över skatteuttaget 1982-2005 för offentlig förvaltning.⁷²⁵

En del annan speciallagstiftning ger också ett skattebortfall. Vid byggandet av skolor eller utbildningsenheter för forskning, undervisning och kultur utgår ingen Moms. I synnerhet om dessa projekt finansieras med t.ex. EU- medel är det såväl momsfrött som frött från stämpelskatt. För lån uppbars enligt finsk nationell lagstiftning länge stämpelskatt, medan många europeiska länder inte kräver stämpelskatt på lån. Säkerheter kan dock vara beroende av en överlåtelseskatt eller därmed jämförbar avgift. (ex. in-teckningar som ställs som säkerhet för lån). Tidvis erbjuds statsgarantier för ett lån. Ide-ell verksamhet är i allmänhet skattefri medan i t.ex. Danmark finns stora stiftelser som äger en industrianläggning med produktion som sålunda slipper betala skatt. Inom euro-peisk skatteharmonisering avskaffas tax-free försäljning. Detta drabbar flyg och sjöfart.

⁷²⁵ Skatteverket: Skatter i siffror 2007 s. 10. Bilaga 5 har jämförelse med skatteuttaget åren 2000-2010.

Den specifika Momsen är inte av avgörande betydelse men de acciser på försäljning av sprit och tobak som uppbärs i vissa länder har kunnat hålla fartygen i gott skick med förmånliga biljettpriser. Varvsindustrin har för sysselsättning fått stöd. Redare har tidvis med ett räntestöd för sjöfarten fått speciella skattelättnader, som extra avdrag för redan gjorda beställningar. Också huruvida kranar, som är fast monterade på fartyg är moms-fria i fortsättningen kan få en konsekvens genom slopande av sjöfartens momsfrihet. Inom sjöfartspolitiska betänkanden har man ständigt framfört det långsiktiga planeringsbehovet för att trygga en rationell sjöfart på lika grunder. Trots att samtliga lättnader inte är en fördel för en sund konkurrenskraftig internationell trafik, anser jag att så länge rederier utanför EU kommer att ha större förmåner borde samtliga, oberoende av registreringsland, verksamma flyg och fartyg ha samma lättnader eller skattebörda.

Utvecklingsregioner för industrialisering eller i samband med en nationell strukturförändring stiftas lagar med hänsyn till sysselsättning eller för andra syften. Tidvis har t.o.m. i Finland rederierna förutom kontraktsskatt L om skattelättnader för främjande av skeppsbyggnads- och den övriga metallindustrins produktion och export (1956/445 s.k. KTR- avdraget) även kunnat få räntestöd utbetalt för nybeställningar.⁷²⁶ Härvid hänvisade man till sjöfartens sysselsättande verksamhet för varvsindustrin. Som tidigare antytts har sjömän en särskild skattelagstiftning i ISL 74 § (1321/2009) vars harmonisering strävar efter skälighet i relation med andra nationers sjömän.

En nationell flotta anses vara inte bara en dygd utan även viktigt för Finland med dess stora exportbehov i relation till sin smala hemmamarknad. Man har därför ofta ansett i olika utredningar om sjöfarten att den bör jämföras med exportindustrin.⁷²⁷ Det åländska fartygsregistret har givit viss lättnad i bemanningen och avlöningen. En tonnageskatt i stället för vinstbeskattning av tonnages verksamhet, där fartygets dräktighet är skatteunderlaget, har uppstått år 2002. (Tonnageskattelagen 2002/476). Inom EU förväntar man sig att fortlöpande subventioner inte tillämpas i industrin mellan medlemsstaterna. Det oaktat är det viktigt att kunna sköta en bemanning på skepp enligt företagsekonomiska principer. Detta har lett till att även en allmän utflaggning inom EU till ett förmånligare EU-land med EU-register kan användas i sjöfarten. Soikkeli anser att Finland tagit de bästa bitarna i internationellt stöd, vilket ändå återstår att se om det räcker för inhemsk sjöfart.⁷²⁸

⁷²⁶ Se närmare. Erä-Esko (1984): Skattelättnader för rederinäringen. Jmf L om skattelättnader för främjande av metall- och byggnadsindustrin 9.1.1978/5.

⁷²⁷ Erä-Esko (1984)

⁷²⁸ Soikkeli (DL 2010) s. 64.

4.3. Betydelsen av rättelse av beskattningen

4.3.1. Skattens signifikanta rättssäkerhet

Skatten är en ekonomisk transaktion vars uppgift är att täcka de utgifter som den offentliga förvaltningen har för de allmänna tjänsterna som erbjuds folket. Det utgörs av såväl skolning, sjukvård, rättshjälp, brandväsen samt sådana funktioner som också kan vara i privat regi. I princip anser man att dessa skall fungera rationellt och ekonomiskt i samhället. Beskattningen finansierar detta. Sedan skall man ha rätt att kräva rättssäkerhet för beskattningen. Här kan man konstatera att rättssäkerhet också kostar. Förhandsbesked kan eliminera rättelse av beskattning i fall där man är tveksam om fiskus hållning. Man kan anta att man önskar att det skall finnas skatter över för att täcka rättssäkerhetens kostnader.⁷²⁹ Men man måste ändå alltid också ta hänsyn till alla andra skattskyldigas intressen.⁷³⁰

Rättssäkerheten i beskattningen kan delas in i tre skeden:

- kontinuitet enligt situationen
- i beskattningsskedet
- i besvärinstans.⁷³¹

Detta kan förverkligas t.ex. genom att man försöker påvisa att man följer regler, använder sig för troliga överlåtelsepris, och försöker hitta grundade fel.⁷³² De instrument som skall skydda konsumenten har jag berört i denna forskning. I kapitel tre har huvudragen av skilda komponenter behandlats, som behövs och vilka faktorer som berörs när man slår fast olika sorters rätt att få sin skatt korrigerad. En skatt skall inom samma skattebyrå ha en enhetlig tolkningslinje.⁷³³ Utredningen har dels varit utgående från beskattningsslagen dels skatteförfarandet, samt en jämförelse av dessa i och med att skattelagen förnyats. Man kan här notera att beskattningen har ett regelverk med god skatteförvaltning som komponenter i administrationen. Av dessa kan man nämna skatteerinrande till skattegranskningskommittén, och tidigare berörda rättelse av beskattningen till den skattskyldiges fördel och nackdel samt rättelse av räknepel i beskattningen.⁷³⁴

Ytterligare har man genom reformen av Skatteförvaltningen som svarar för hela landets beskattning försökt eliminera risken för tidigare brister så att enskilda skatteverks

⁷²⁹ Kilpi (DL 1975) s. 194.

⁷³⁰ Kilpi (DL 1975) s. 195. Kari S. Tikka (1972) s. 132 och s. 135.

⁷³¹ Kilpi (DL 1975) s. 201.

⁷³² Kilpi (DL 1975) s. 204.

⁷³³ Soikkeli (2003) s. 299. Rättat i och med Skatteförvaltningen.

⁷³⁴ Kilpi (DL 1975) s. 210.

skilda kompetensnivås brister minimeras. Detta i och med att expertishjälp fås oberoende av kunskapen vid ett specifikt skatteverk. Konkret kan man se på betydelsen av förutsebar beskattning. Rättssäkerheten är en viktig del också för skattebetalaren i och för den ekonomiska planeringen. Skatteplanering och ekonomisk planering hör intimt ihop. Man kan påvisa att det finns ett sådant mellan kostnader och skatt i sambandet med prissättning i en ekonomisk kalkyl. Detta i och med att i prissättningen kan ingå skatt. Sker det överraskande beslut med skattekonsekvenser, är man tvungen att kunna justera prissättningen. Soikkeli konstaterar att det är lättare att baka in den direkta beskattningen än den indirekta i en produkts prissättning. Av detta följer att mervärdesskatten är lättare att överföra direkt på priset för konsumenten.⁷³⁵

4.3.2. Skattens neutralitet

4.3.2.1. Betydelsen för myndigheterna

Ökad rättssäkerhet förutsätter att beskattningen uppfattas som neutral. Enligt Skatteförvaltningen bör beskattningen vara neutral, rättvis och enkel.⁷³⁶ I lag preciseras inte ordet neutral. Neutral kan i vanligt tal uppfattas som lika eller rättvis. Också detta blir rätt subjektivt. En neutral beskattning skall ur ekonomisk synvinkel ge en beskattning som inte snedvrider ett ekonomiskt beteende. HFD 2008:84 ideell förenings garderobsavgift var momsbelagd, på det att konkurrensen inte skulle snedvridas i ett förhandsbesked för år 2007. Utan förhandsbesked innebär det inte att det skulle vara samma resultat, men då finns risken vid skattegranskningen för en rättelse av beskattning. I HFD-fallet ansågs det att den ideella verksamheten inte direkt svarade mot garderobstjänst.⁷³⁷ Neutralitet för kapital och utdelning kan man dela in med tre krav:

- avkastningen på investerat eget kapital i ett företag måste beskattas neutralt
- skattens fördelning bör sporra små företag
- det nordiska perspektivet förutsätter som utgångsläge, att man kan notera skatt för kapitalavkastningen först när den avskilts.

Målet för resultatet man strävar efter i beskattningen måste vara:

1. neutralitet mellan företagsformer
2. neutral beskattning

⁷³⁵ Soikkeli (2003) s. 36.

⁷³⁶ Skatteförvaltningen publikation nr 43R.11. s. 21. Jmf. neutral i lag om jämställdhet och likabehandling.

⁷³⁷ Skatteförvaltningen publikation nr 43R.11. s. 77.

3. neutral placering.⁷³⁸

Ovan kan man notera att man sett på neutralitet från kapitalinkomstandelen av dividendinkomster som det matematiska värdet av aktierna. Skattefria tillgångar har inte inkluderats i kapital begreppet.⁷³⁹ Beskattaren anser att beskattningen av kapitalinkomster och företagsbeskattning måste vara enhetligare för att eliminera neutralitetsproblemet.⁷⁴⁰ En neutral beskattning leder inte till atypiska försök att skapa andra former för subjektet än det verkliga för att undgå en oförmånligare beskattning. Principen med inkomstbeskattning och kapitalbeskattning vid höga inkomster är ett typiskt exempel för denna möjlighet till disharmoni i neutral beskattning. Detta i synnerhet som endast personer med stort ägande kan omvandla inkomst till kapitalavkastning. Här kan man se att i och med att dessa begrepp kan ge väsentlig diskrepans bör man realistiskt notera att ett mål om relativ neutralitet är ett tillräckligt mål. Som norm kan man säga att en jämförelsevis neutral beskattning skall drabba alla investeringar och produkter relativt sett lika.⁷⁴¹

Begreppet skatteneutralitet är mångfacetterat. Som skatteforskare kan man anse att skatteneutralitet är läget då en annan form av verksamhet inte ger väsentlig skattereduktion. Därför kan det vara berättigat att närmast följa principerna för en ekonomisk neutralitet för en åtgärd. Ekonomiskt sett råder det en skatteneutralitet när ekonomiska val inte leder till skillnader i beskattningen.⁷⁴² *Skatteneutralitet* anser en annan forskare har uppstått då ett skatteuttag, som *oberoende av arrangemang* totalt utgör en skatt, som kan fördelas *lika mellan alla skattetagare*.⁷⁴³ Det kan också vara för skattetagaren att olika former av skatt är lika.⁷⁴⁴ Niskakangas anför att neutral beskattning inte är ett exakt begrepp.⁷⁴⁵ Beskattningens neutralitet kan också ses som förhinder av dubbelbeskattning. En förening hade som ändamål att befrämja utvecklingen i förpackningsbranschen med såväl inhemska som utländska experter. Finansieringen skedde genom medlemsavgifter för föreningens forskning. Målet för föreningen var inte vinst. Neutralitet ansågs dock föreligga med annan verksamhet och krävdes att verksamheten skulle vara momsbelagd

⁷³⁸ Rehbinder (JFT 1993) s. 551 ff.

⁷³⁹ Rehbinder (JFT 1993) s. 544 ff.

⁷⁴⁰ Skatteförvaltningen publikation nr 43R.11. s. 21.

⁷⁴¹ Soikkeli (2003) s. 41 jmf Wikström (2008) s. 15. Rätt och ekonomi ter sig olika, beroende på om man betraktar det som rätt eller ekonomi.

⁷⁴² Kukkonen (1994) s. 351 f. Tikka (1990) s. 47 f. Tikka (1995) s. 2 ff.

⁷⁴³ se Wikström (2008) s. 82. En neutral beskattning har inga biverkningar. Tikka (1995) s. 48. Man kan märka att begreppet neutralitet under skilda tider kan få olika innehåll.

⁷⁴⁴ Gunnarsson (1995) s. 135. ”På ett makroekonomiskt plan innebär neutralitet en strävan att minimera effektivitetsförlusterna.” Myrsky (1997) s. 6ff. Neutralitet i beskattning är en del i finansrätten där man också måste se på utgifterna. Immonen s. 461.

⁷⁴⁵ Niskakangas (2011) s. 56.

enligt 1 § 1 MomsL (1993/1501) i ett förhandsbesked HFD 1987:5016 B 505. Däremot anser Skatteförvaltningen inte värdepappersplacering av allmännyttigt samfund vara en bransch där neutralitetssynpunkterna företag emellan skall ses som näringsinkomst.⁷⁴⁶

Termen neutralitet kan ekonomiskt innebära en oförändrad situation efter en reform, men detta är inte skatterättsligt entydigt. Entydigast är påståendet att neutralitet, kan föreligga för skattetagaren när man enbart avser stabilitet för det fiskala uttagets omfång.⁷⁴⁷ Endast i 11.3. § L om en kommun- och servicestrukturreform (2007/169) nämner statsandelar och skatteinkomster som skall vara neutrala med avseende på ekonomiska förhållanden mellan stat och kommun. I beskattningen kan neutralitet också ses som minskade kostnader för Skatteförvaltningen.⁷⁴⁸

4.3.2.2. Betydelsen för skattebetalaren

Skatteneutralitet är för skattebetalaren oförändrad beskattning oberoende av inkomstens form. En strikt neutralitet är t.ex. då resultatet av beskattningen från löneinkomster och kapitalinkomster leder till en lika stort skatteutgift. Oberoende av hurudant ett förmögenhetsslag är, bör skatten träffa objekten lika. För konsumtion kan en skatt som representerar en likformighet och träffar konsumtion och till samma grad svara på kravet av en definition av neutralitet.⁷⁴⁹ För en rationell skattebetalare kunde man också säga att det är nytta av en tjänst för vilken skatten betalas som skall vara i balans till denna nytta.⁷⁵⁰ Ser vi t.ex. på ett offentligt samfund som den evangelisk-lutherska kyrkan och hur kyrkan uppfattas i samhället ger det en uppfattning av en specifik nytta. Ungefär hälften av medlemmarna i kyrkan dvs. 45 % ansåg sig i Finland som troende,⁷⁵¹ varvid man kan anta att de får ett utbud av kyrkan som de kan omfatta. Medlemmarna i ett samfund kan ha en tro, vilket utreds senare i HFD 1994 B 501.⁷⁵² Här nöjer vi oss med att notera att ett samfund förutsätter neutralitet då det råder lika beskattning, oberoende av vilken företagsform man väljer. Neutralitet för vinst förutsätter att skatten för olika vinstutdelning skall vara lika.⁷⁵³ Definitionen av skattebetalningsförmåga⁷⁵⁴, (äldre: förmågan att bära skatt) dvs. att kunna betala skatt utan att skatten är konfiskatorisk.

⁷⁴⁶ Skatteförvaltningen publikation nr 43R.11. s. 864.

⁷⁴⁷ Gunnarsson (1995) s. 145.

⁷⁴⁸ Niskakangas (2011) s. 52 f. Av neutralitet uppstår neutralitetsprincipen som återfinns i 7.3.5.2.

⁷⁴⁹ Gunnarsson (1995) s. 258. Obs! För direkt kyrkliga tjänster betalas inte mervärdesskatt.

⁷⁵⁰ Gunnarsson (1995) s. 126. Till exempel kan man tänka sig att det utgörs av enbart ”sociala ändamålsnormer (Sozialzwecknormen)” som binder folk till kyrkan, varvid det är deras syn på en neutral nytta och fortsätter därför betala skatt som medlem i kyrkan.

⁷⁵¹ Heino (1997) s. 17.

⁷⁵² De avsnitt 6.3.

⁷⁵³ Kukkonen (1994) s. 353 o. s. 381. Immonen s. 7 Neutralitet i fusioner kan styras av politiska mål.

⁷⁵⁴ Gunnarsson (1995) s. 116.

Nuförtiden anser man att en skatt är rättvis när den enskilda individens betalningsförmåga beaktas.⁷⁵⁵ Vilken kan skatten vara som svarar mot skattebetalarens betalningsförmåga? Det kan vara den skatt som påverkas av individens prestations- eller skatteförmåga, vilket kan relatera skatten till det behov skattebetalaren har. En socialpolitisk och ekonomisk definition kan vara: ”då skatten utgör den nytta av tjänster och förnödheter man förväntar sig att få av en frivilligt betald skatt är skälig”.⁷⁵⁶ För fiskus är den skatt rätt som är rättvis enligt skattelagsstiftaren.⁷⁵⁷ Denna faktor kan bara noteras som skattebetalningsförmåga. Skatten bör inte vara konfiskatorisk utan skatteuttaget skall upplevas som skälig. Skatten beror på betalarens inkomst och ökar progressivt med högre inkomster.⁷⁵⁸ Chimär är nyttan viktigare för individen än skattebetalningsförmågan, varav följer att det är ett skattehushåll, som bör vara det centrala begreppet och dess förmåga att betala skatt.⁷⁵⁹ Därför kan man här notera att en väluppbyggd beskattning skall reglera skatten, men inte eliminera rätt till normal ekonomisk planering för skattebetalaren.⁷⁶⁰

Beräkningar och delgivningar skiljer i Norden. I Finland har Skatteförvaltningen avstått ifrån begränsad delgivning i samband med inkomstskattereformen år 1993.⁷⁶¹ I Finland förutsätter grundlagen 21 § GL rättssäkerhet. Detta innebär att den skattskyldige alltid skall kunna höras, samt att ett beslut skall vara motiverat.⁷⁶² På det sättet förutsätter man att såväl den enskildes rätt som skattetagarens rätt tillgodoses. Tillräckligt med skatter, rätt fördelade och med möjligheter att bereda tjänster av skatteuttaget skapar ett givet ”*skattevälstånd*” i samhället. Med skattevälstånd avser jag att för mycket skatt inte tas ut och det drabbar den enskilda rätt och på lika grunder. Detta skall gälla envar, såväl materiellt som i administrativt hänseende.

4.3.3. Rättssäkerheten individuellt sett

I skatteförfarandet bör man alltid ta i beaktande kraven på god förvaltning. Detta tryggas, som tidigare nämnts, som en del i enlighet med Finlands grundlag. 15.1 § GL täcker allt vad enskild egendom avser och 15.2 § GL tryggar ersättning av egendom vid ex-

⁷⁵⁵ Kukkonen (1994) s. 38 f.

⁷⁵⁶ Myrsky (1997) s. 77. Gunnarsson (1995) s. 116 ff. o. s. 66. Sjukvård och undervisning.

⁷⁵⁷ Gunnarsson (1995) s. 123. ”Skatteförmågeprincipen fungerar som en fundamental ordningsprincip, vilken skall förverkliga lagstiftarens rättviseidé om skattefördelning”.

⁷⁵⁸ Soikkeli (2003) s. 43.

⁷⁵⁹ Gunnarsson (2003) s. 63 f.

⁷⁶⁰ Savolainen – Tepari (1999) s. 6 f. Skatteplanering och skatteminimering är lagliga instrument.

⁷⁶¹ Rehbinder (JFT 1993) s. 558.

⁷⁶² Soikkeli (2003) s. 47-60.

propriering enligt Äimä.⁷⁶³ Den individuella tryggheten ligger också i rätten till att äga och skyddet av detta i 15 § GL.⁷⁶⁴ Konformt med detta bör en retroaktiv beskattning inte ske, och skattemyndigheterna bör snabbt kunna reagera på nyuppkomna skatteproblem.⁷⁶⁵ På ett sätt som underlättar stora mängder deklARATIONER där skatteförslaget och skattedeklarationen föreslås slås samman räknar man med att underlätta den enskildas möjligheter samt tillgodose skattemyndigheternas krav på ett förfarande som beaktar att rättelser av fel också skall svara mot kraven på ett massförfarande.⁷⁶⁶ En av individens viktigaste komponenter i förvisningen om en objektiv och riktig beskattning är uttryckligen i en instruktion av rättelse av beskattning i Skatteförvaltningen. Där konstaterar man att skattebetalaren som utan svek agerat i ett oklart fall bör få ärendet tolkat till sin fördel. Dessutom ger man här rätt att i dessa fall lämna bort skattetillägg, dröjsmålsränta, restavgift, ränta som motsvarar dröjsmålsränta, förseningsränta, samfundsränta och ränta på kvarskatt 26.2 § BFL. En typisk oklarhet kan vara gränsen mellan omsättnings- och anläggningstillgångar, förtäckt dividend, periodiseringen av vinst, använd avskrivning och felaktig aktivering.⁷⁶⁷

Utan sveklig avsikt är alltid en svår fråga. En skattekonsult och en enskild individs ärlighet är två helt skilda situationer. En koncernbeskattning och svek måste nalkas strängast. Tidigare svek bör inte kunna läggas skattebetalaren till last. Generellt sett bör man ha rätt att utgå ifrån att i komplicerade fall vid uppdagade fel skattebetalaren inte avsiktligt begått dem utan således inte begått svek.⁷⁶⁸ Denna töjbara gummibandsparagraf förefaller i vanliga fall vara en rimlig möjlighet att inte bemöta skattebetalaren, så att han inte behöver förlora en objektiv tilltro till beskattarens hantering. Å andra sidan har också 21 § GL lika behandling av lika fall i stort sätt enligt 6 artikeln i Europeiska människorättsdirektiven. Dessutom betonar Saraviita den finländska traditionen av god förvaltning.⁷⁶⁹

4.3.4. Stabilitetsbehovet för fiskus

Det offentliga samhällets tjänster skall ställas till medborgarnas förfogande. Detta förutsätter att brottslig verksamhet eller oväntade samhällseliga fenomen stör skatteflödet.

⁷⁶³ Äimä (2011) s. 108-109.

⁷⁶⁴ Soikkeli (2004) s. 13-15. Jmf. Iivonen (2011) s. 306 och 80 § GL.

⁷⁶⁵ Soikkeli (2004) s. 16 och RP 53/1998 rd. Dessutom har 4 regeringspropositioner till riksdagen sedan dess tagit upp olika justeringar i beskattningsförfarandet.

⁷⁶⁶ RP 91/2005 rd s.1 ... strävar till att effektivisera skatteförvaltningens hantering av beskattning och rättelser så att det svarar mot karaktären av ett massförfarande.

⁷⁶⁷ Soikkeli (2004) s. 29 f.

⁷⁶⁸ Soikkeli (2004) s. 34 f.

⁷⁶⁹ Saraviita (2005) s. 478.

Man kan nämna förutom för individen strejk och lock out eller en lagstiftningstabbe vilken kan leda till ett kraftigt skattebortfall för fiskus. Lagstiftningstabbarna är ovanliga men kan förekomma. En särskild Enheten för grå ekonomi är inrättad vid Skatteförvaltningen för att effektivisera skatteuttaget.

Tillräcklig omsorg bör fästas vid en korrekt skattelagstiftning. Tidigare omnämnda situation som uppstod när avoir fiscal infördes bör inte få förekomma. Som omnämnts skedde detta i fallet då en kommun och medföljande samfällighet åtta månader blev utan skatt. Orsaken till detta var en återbetalad samfundsskatt som var möjlig genom att avoir fiscal var infört så att betald skatt fick avdras från annat dotterbolags obetalda skatt. Här var det dock brister i lagstiftningen som var orsak. Tack vare att det var frågan om en liten kommun och mindre samfällighet där felet inträffade, upptäcktes det lätt. Således kunde lagstiftningen åtgärdas hastigt, varvid förlusten som varit betydande kunde motverkas i framtiden genom kompletterande lagstiftning.⁷⁷⁰ Konsekvensen blev en justering av denna laglucka i L om ändring av lagen om gottgörelse för bolagsskatt (1542/1992) som ändrade 12 § L om gottgörelse av bolagsskatt (1988/1232). Följden för det underskott som uppstod medförde en räntedebitering, som inte kunde avdras. För detta fanns det dock inget lagmoment som kunde korrigera denna räntedebitering.⁷⁷¹

Problemet kan utgöras av två slags avdrag. En uppdelning sker i dels primärt dels i sekundärt avdrag.⁷⁷² HFD 2000:2468 använder primär som i första hand vinstöverlåtelse från anskaffade aktier. Oftast används primär i samband med arbetsplatsen. I 15 fall använder Skatteförvaltningen i sin handbok för beskattningen år 2011 7 i första hand till primär arbetsplats, en gång som primärnäring, samt sedan nämnda näring eller fång samt som motsättning, i andra hand sekundärt använt.⁷⁷³ I lagtext används primär i huvudsak om primärnäring dvs. jordbruksnäring och inte alls i beskattningslagar.⁷⁷⁴ Sekundär stadgas i 31 § ISL (1170/1998) om naturliga avdrag som är enligt 71 § och gäller arbetsresor till en andra arbetsplats som är avdragbar i inkomstbeskattningen. Som sekundär arbetsplats betraktar Skatteförvaltningen då ett ordinarie verksamhetsställe för arbetsgivaren hör till samma intressesfär.⁷⁷⁵ HFD 2001:1388 hade en timmerman flera arbetsgivare på skilda orter. Utan egentlig arbetsplats genom arbetets natur yrkade ar-

⁷⁷⁰ RP 109/1993 rd s. 3.

⁷⁷¹ Erä-Esko (2009) s. 164.

⁷⁷² RP 109/1993 rd. L om behandling av gottgörelse för bolagsskatt i de redovisningar som skall ges skattetagare för beskattningsåret 1992 12.11.1993/933. Genom denna lag förhindrades utbetalningar av fel skatt efter avslutat skatteår dock inom laga tid för besvär.

⁷⁷³ Skatteförvaltningens publikation 43R.2011.

⁷⁷⁴ Finlex 77 träffar. 2011-08-06.

⁷⁷⁵ Skatteförvaltningens publikation 43R.2011 s. 404.

betstagaren för skatteåren 1993-1998 med stöd av 8.1. p. 12 § NSL avdrag för ökade levnadskostnader. (Nämnda lag är upphävd 21.12.2000/1168.) Detta förkastades, men däremot beviljade Skatteförvaltningen avdrag för inkomstens förvärvande till det belopp som Skattestyrelsen fastställt för respektive år, efter tilläggsutredning. Primärt har med andra ord inte direkt en skatterättslig definition, medan sekundär ofta används om ett andra arbetsställe. Speciellt kan man notera att i det senare fallet hade HFD fått in ytterligare uppgifter, varefter ISL och avdrag för inkomstens förvärvande kunde tillämpas.

Ett icke betalt belopp kan inte avdras och återbetalas.⁷⁷⁶ Lag om återbäring i vissa fall av skatt som betalats på dividend erhållen från Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (2005/563) stipulerar vid dividendutbetalning skattefrihet. Den skatt som innehållits måste korrigeras enligt en avräkning och återbetalningsförfarande 4 §.⁷⁷⁷ I och med inkomstskattereformen år 2005 var detta annars kritiserade förfarande i kraft 15 år, varefter lagen visade sig inte fullt adekvat trots att luckan i lagen korrigerats. Detta gällde i synnerhet dividend över gränserna. Vid osäkra fall begärde skattebetalaren förhandsbesked som i HFD 1991 B 544.

Vid längre strejker och lock out kan en kommun och församling med smalt näringsliv förlora väsentligt skatteintäkter. Om man tänker sig ett samhälle där näringen utgör en tredjedel av samhällets skatteinkomster ger ett sex veckors skattebortfall i ett tänkt förenklat exempel att skatteintäkten sjunker med 10 procent. Då skatteutbetalningen utgör en beräknad relativ andel av skatteintäkterna kan det skötas på två sätt. Det ena är att detta bortfall beaktas först efter den slutliga skattens fastställande med en fördröjning av upp till tre år. Det andra tillvägagångssättet är att beakta det genast och justera den relativa skatteandelsprocenten under löpande period.

4.3.5. Alternativ vid justeringsbehov

Ovannämnda stora avvikelser i beskattningen genom ett tekniskt fel kunde man tänka sig att helt borde fränses. Tidigare erlagd justerad relativ skatt skall alltid utdelas. Vid signifikanta avvikelser delas en gemensam pool för stat, kommun eller församling ut det bortfall som uppstått. Lika kunde man tänka sig att denna pool finns att tillgå vid bortfall genom verkställd lock out och strejk om skattebortfallet är betydande.

⁷⁷⁶ 12§ L om gottgörelse för bolagsskatt (1992/1542). Andersson (1996) s.25 f. Myrsky (DL 1992) s. 124 HFD 1991 B 544 Myrsky anser att fallet för gottgörelse av bolagsskatt mellan två bolag synnerligen ingående behandlats av HFD motiverade på ett annat sätt än CSN är ovanligt fastän beslutet är lika.

⁷⁷⁷ 4 §. Bolagsskatten räknas ut utgående från den skatt för skatteåret som det dividendutdelande bolaget har betalat till hemviststaten på grundval av inkomst (*skatten för skatteåret*), det sammanlagda beloppet av den dividend som bolaget beslutat dela ut för samma skatteår (*det sammanlagda beloppet av dividend-en*) och oanvänd skatt från ett tidigare skatteår *oanvänd skatt...*

Detta resonemang följer knappast rättvisetänkandet för en individ, men är tydligt solidariskt. Nationalekonomiskt kan man tekniskt lösa det genom att kräva att medel fondas eller höga avskrivningar reduceras i exceptionella situationer. (Se vidare i avsnittet om nationalekonomi).⁷⁷⁸ Extra statsandelar till en drabbad kommun är ett av instrumenten som i dag tillämpas. En kommun med hög sysselsättning och samfundsskatt får en relativt lägre andel än uttaxeringen vilket tillämpas i Helsingfors kontra övriga riket, är ett annat exempel hur man politiskt möter avfolkning eller för höga regionala skatter. Härvid har man argumenterat skälighet i storstadens ersättning till glesbygden för dess skolade befolkning som tjänstgör i Helsingfors, utan hänsyn till behovet av nya skolor.

Enligt en solidarisk modell kan man tänka sig att all skatt oberoende av inkomst fördelas per person. Detta har man planer på att tillämpa med skatter från samfund till församlingar eller religiösa föreningar. Schweizisk mandatskatt uttas där medborgaren bestämmer målet, luthersk, katolsk eller annan ideell verksamhet i stället för kyrkoskatt. Ett dylikt tilltag svarar inte mot de rättvisepprinciper som självständighet och god förvaltning kräver. Envar medlem bör själv i kommun och församling få påverka hur medel tas in och vad de finansierar. Rättelse av beskattningen för individen visar på en i detalj reglerad rätt. En schablon kan inte svara mot en enskild medborgares rätt.

4.4. Övervakning och fördelningen bland skattetagarna

Skatteförvaltningen är den uppbärande instansen. Uppbörden av beskattningen sker centraliserat 2 § L om Skatteförvaltningen (2010/503). Samma lags 6 kap. reglerar beskattningskostnaderna och uppbördsavgift som Skatteförvaltningen fördelar mellan skattetagarna. Regeringen besluter i nationens årsbudget över skatteskalorna samt folkpensionsavgiften och sjukförsäkringspremie. Kommunerna och församlingarnas fullmäktige slår fast den inkomstskattesats som behövs för att täcka deras medlemmars servicebehov.⁷⁷⁹ Särskilda lättnader måste därför noga övervägas. Kommunerna och kyrkan kan inte alltid vara säkra på att de faktiska intäkterna, då särskild lagstiftningen, kan eliminera beräknat skatteuttag. Från att kyrkan på 1800-talet erhöll avkastning baserad på fastigheter till att i stället vara skyldiga att erlagga fastighetsskatt till kommunen vi-

⁷⁷⁸ T.ex. 1.1.,3.7.,4.7.,5.2.,6.2. och 7.5.

⁷⁷⁹ 1995/365 Kap 8 reglerar Kommunens ekonomi

65 § (29.6.2006/578) Budget och ekonomiplan; 66 § Beslut om skatter

Senast i samband med att budgeten godkänns skall fullmäktige fatta beslut om kommunens inkomstskattesats, om fastighetsskatteprocent samt om grunderna för övriga skatter.

(1993/1054) Kap 15 reglerar kyrkans ekonomi 2 § 3 mom. Kyrkofullmäktige fastställer inkomstskattesatsen. Inkomstskattesatsen fastställs till närmaste 0,05 procentenheter. (13.12.2001/1247).

sar den utveckling från en helt samhällsbärande institution, som kyrkan utgjorde till år 1922, till dagens delvisa skattebetalare med en viss skatterätt, är signifikant för samhällsutvecklingen.

Fastighetsskatten som kommunen får är ersättning för en hel del kommunal service och är närmast att betrakta som en avgift. Dess särdrag är även att här inte finns rättelse av beskattningen eller efterbeskattning. Kyrkans tidvis höga socialskyddsavgift är en politisk överenskommelse. Församlingar har trots sin viktiga sysselsättande effekt erlagt 10,8 % (år 1998) på lönebeloppet i socialskyddsavgift vilket jämfört med statens 6,8% och kommunernas 4,75% vida överskridit dessa (jmf 4% för affärsverksamhet). Uttag av sociala skatter i andra skatter innebär t.ex. att den enskilde skattebetalaren i församlingar hamnar att betala mera i kyrkoskatt än annars vore fallet. Då kyrkostyrelsens avlönning helt överförts (1997) från staten till kyrkan och finansieras av församlingarna är det trots kyrkans beskattningsrätt motiverat att harmonisera denna avgift med andra offentligt rättsliga institutioner - närmast i detta fall kommunerna. Numera är statens, kyrkans och kommunernas socialskyddsavgift på samma nivå, 3,05 % av lönesumman (år 2011 27.3.2009/200),⁷⁸⁰ med vissa regioner som totalt befriats från avgiften.

Staten och kyrkan erlägger huvudsakligen för sina fastigheter fastighetsskatt till kommunerna utan kompensation. Statens statsandelar åt kommunerna har å andra sidan minskat. Mervärdesskatt betalas av såväl kommunerna som församlingarna till staten. Ansvaret för administration av beskattningen ligger på staten som också fördelar skatteuttaget. Statsrådet kan bevilja anstånd eller befrielse från skatt, medan kommun och församlingar får specifika lättnader av sin skatterätt och kan bevilja motsvarande anstånd eller avlyftning. Beskattningsförfarande bygger tillika på total kontroll av alla skattskyldiga och inkomna uppgifter i anslutning till detta. Räntor och dividender meddelas från finansinrättning direkt till Skatteförvaltningen och också från uppköpare vid virkesförsäljning. Grundförutsättningen är ett fungerande centraliserat dataregister och uppgifter i detsamma. Kommunernas och församlingarnas självbestämmande rätt har vid besvär vis-à-vis dess rättelse av beskattningen skett särskilt till dess beslutande organ. Staten uppbär för korrigeringar i uppbörden ränta som kan vara betungande för kommun och församling i de fall det kommit i fråga.

Vid början av bolagsskattegottgörelse för dividend inträffade före ny skattelagstiftning att en rik kommun erlade ett betydande belopp i gottgörelse fastän de saknade industri och motsvarande som erlade samfundsskatt. Nu är lagen korrigerad och det fall

⁷⁸⁰ Arbetsgivarens socialskyddsavgift 2011 (5.7.2011).

det gällde visade sig vara förutom lagligt skattebedrägeri även hänfört till fel kommun. Att skattekrediteringen blev upptäckt i tid var kanske tack vare förhållandet att nämnda kommun inte hade särskilt mycket industri. Dylig otrygghet bör i enlighet med god skatteförvaltning elimineras. Dividendgottgörelse utförs numera endast och högst till det belopp som utgivits. År 2005 har dividenden åter blivit delvis skattepliktig.

Kapitalinkomstens skatteavkastning genom statliga beslut för den kommunala andelen ger en känsla av förmyndarskap. Tillika diskrimineras församlingar som förblir utan skatteandel från kapitalinkomst. Skatt enligt prövning avskaffades vid reformen på 1990-talet och som andra OECD-länder reformerade Finland inkomstskatten,⁷⁸¹ varvid kompensation åt kommunerna bör ske om än staten tar ut den.⁷⁸² Fördelning av samfundsskatten mellan stat, kyrka och kommun skedde också. Det slutliga omdömet av inkomstskattereformen för tjugo år sedan var i det skedet svårt att bedöma. Tiden utvisar hur väl den utfaller.⁷⁸³ Vidare kommentarer kan man notera. Det kan dröja några år innan tillräckliga erfarenheter samlats hur allvarliga brister systemet hade varvid t.ex. försäljningsvinster egentligen kunde vara förvärvsinkomster.⁷⁸⁴ Skatten kan indelas i beskattningsbar förvärvsinkomst och kapitalavkastning varvid skatteinkomst från kapitalet går till staten och en del av detta till kommun varvid förvärvsinkomst beskattas ömsesidigt. Vid negativ kapitalinkomst sker ett avdrag av förlust från annan skatt under de följande åren.⁷⁸⁵

Små församlingar och kommuner har jag kunnat konstatera i undersökningar är beroende av hur deras medlemmar tar ut ersättning antingen i form av kapital- eller förvärvsinkomst.⁷⁸⁶ De skilda skatteslagen kan leda till kraftiga fluktuationer och ett starkt beroende av att få skatt från alla de skilda källorna för mottagaren.⁷⁸⁷ Finansministeriet strävar efter kostnadsneutral planering så att envar av skattetagarna skall få sin del.⁷⁸⁸ Är skattesatsen för kapital 25 % mot 60 % marginalskatt för inkomst är det för stora inkomsttagare bara en skatteplaneringsoperation som behövs för att förvandla skatt från inkomst till kapitalavkastning vid egna familjeföretag.⁷⁸⁹ I en sådan situation kan skat-

⁷⁸¹ Andersson (Verotus 1992) s.16. Andersson – Linnakangas (2006) s. 2.

⁷⁸² Andersson (Verotus 1992) s. 27.

⁷⁸³ Myrsky (DL 1993 b) s. 80.

⁷⁸⁴ Rehbinder (JFT 1993) s. 559.

⁷⁸⁵ Myrsky (DL 1993 b) s. 78.

⁷⁸⁶ RP 109/1993 rd s. 2 ff. VM TM 12/93 s. IV och s. 5 f. VM TM 28/91 s. 5 f. Lex 12 § (1992/1542) varvid avoir fiscal fick hastigt en laglucka tilltäppt så att mera skatt än vad som erlagts inte fick betalas ut. Erä-Esko (2003) s. 123. Se bilaga 2.

⁷⁸⁷ Se närmare Erä-Esko (2003).

⁷⁸⁸ Erä-Esko (2003) s. 116. RP 54/1998 rd s. 9.

⁷⁸⁹ Erä-Esko (2003) s. 133.

ten inte vara neutral till sin natur och det återstår att se om de senaste justeringarna i beskattningen leder fram till ett rättvisare resultat för skattetagarna. Kommunen blir beroende av en eventuell andel av inkomstskatt från statens andel av skatt från kapitalinkomst. Församlingarna får ingen andel enligt 1.2.§ ISL.

Genom LoSf (2008/237) enligt 1 § lyder Skatteförvaltningen under finansministeriet. Enligt 28 § trädde lagen i kraft den 1 maj 2008 varvid enligt 17 § ett skatteombud är inrättat som tar tillvara kommunens, församlingens och folkpensionsanstaltens rätt. Enligt 17.1 §. utser Finlands kommunförbund skatteombudet. Staten har ingen egen representant, vilket är korrekt då skatteombudsmannen är utsedd av finansministeriet. Benämningen skatteombudsman är helt adekvat jämfört med dess ursprungliga krav, att ombudet är helt oberoende och fri från andra myndigheter. Analogt med denna reflektion har LoSf (2010/503) en Enheten för skattetagarnas rätt. I linje med det, finns då ett skatteombud. Kyrkan har inte heller ett eget ombud. En risk då Finlands kommunförbund utser ombudet och kan återkalla det finns här också en brist på hel extern objektivitet. Hellre borde skatteombudsmannen utses genom extern utnämning, enligt samma regler som alla andra ombudsmän eller domare tillsätts.

4.5. Individens rätt

Individens rättsskydd försöker man bättra på genom rättelsemöjligheter i ett så tidigt skede av beskattningen som möjligt. Förenklad administration och flera som erhåller beskattning enligt skatteförslag som bygger på olika arbetsgivares uppgifter anses vara tillräckligt för att trygga rättssäkerheten. Vid förändringar i beskattningen och i tveksamma fall förekommer alltid kravet att den skattskyldige skall höras. Envar är alltid skyldig att korrigera ifall skatteförslaget är fel och den höga räntan strävar efter att minska risken till oavsedda förmåner vid den slutliga beskattningen.

Ett förenklat förfarande och hörande av skattebetalaren är dels en minskning av administrativ byråkrati och sänker dess kostnader, dels utgör det en ökad säkerhet och rätten till genmälen är en målsättning för en rationell utveckling vid beskattningen. Den beskattade skall själv stå och ansvara för sina skatteförpliktelser. Avdragets effekt och betydelse har man försökt minska, vilket ökar jämställdheten. Vissa speciella lagar finns dock som beaktar särförhållanden och måste registreras i enlighet med dessa. God förvaltning förutsätts att individens rättigheter skall tas till vara också i skatterättsligt hänseende. Undantagsförfarandet, vilket rättelse av beskattningen till skattetagarens fördel respektive nackdel är, utgör en grund för trygghet att fel inte sker i beskattningen och

om det mot förmodan sker finns ett system som ger skattebetalaren rättssäkerhet genom rätt till rättelse. Vid skattegranskning kan rättelse av beskattning till skattebetalarnas nackdel ske vilket ger rättvisa mot andra skattebetalare. Detta medför ömsesidig rättvisa.

4.6. *Det öppna samhället*

4.6.1. Information

Den inre marknadens effektivitet i ekonomin är ett av EU:s mål.⁷⁹⁰ EU:s rättsområde skall inte heller medföra hinder för myndigheter eller försvåra integrationen genom administrativa avgränsningar i stats- och rättssystemet.⁷⁹¹ Den administrativa förvaltningen och skatterätten har som ovan redogjorts för absoluta normer för tid. Ett skatteärende kan inte i det oändliga rättas. Inte heller kan man ständigt på nytt anföra besvär över det. Rättssäkerheten kan finnas genom att man har rätt till rättelse av beskattningen.

Transparent information, är en viktig del i en rättsstat. Den enskildes rätt får dock inte kränkas. Offentlig rätt reglerar dock insynen mellan myndigheten och den enskilda.⁷⁹² Inom den offentliga rätten skall internt utbyte av relevant information av betydelse däremot ske rätt och snabbt. Rätt instans bör ha tillgång till rätt information så att den enskilde inte blir lidande eller blir fel bedömd eller bemött. Rättens informationskydd kan lägga hinder i vägen för detta. Ett automatiskt regelverk för behörig information mellan myndigheter bör existera. Dessutom skall man kunna spontant på eget initiativ vara den som tar kontakt samt på anfordran få myndigheters hjälp.

Man kan dela in informationen i fyra delområden:

- rättslig information och informationsprocessen
- rättslig undersökning av informationsbegreppet
- informationsrätten och
- informationstekniken.⁷⁹³

I detta sammanhang är samarbete mellan myndigheter viktigt och den enskildas integritet gentemot samhället viktigast. Rättslig information fås allt mer över internet: skatt.fi har hemsidor som andra myndigheter där man har möjlighet att följa sitt eget fall, deklarerar eller hämta annan relevant information man önskar. Den enskildas skydd

⁷⁹⁰ Pöysti (1999) s. 2. Obs! Väätänen (2011) s. 116 begreppet effektivitet varierar mellan olika områden. Effektivitet har inte på detta sätt stabiliserat sig som ett entydigt begrepp i lagen.

⁷⁹¹ Pöysti (1999) s. 11.

⁷⁹² Lohiniva-Kerkelä (2003) s.13.

⁷⁹³ Pöysti (1999) s. 301 o. s. 359. Jmf. Myrsky – Rabinä (2011) s. 445. Offentligt i inkomstbeskattning är 1) beskattningsbar inkomst, 2) den totala skatten, 3) förskottsskatten totalt, 4) rest- eller återbetald skatt.

måste beaktas, men även möjligheter eller så kallad transparens där envar kan jämföra med motsvarande fall. I beskattning gäller personlig sekretess. I beskattningen tillämpas 2 kap. L om offentlighet och sekretess i frågan om beskattningsuppgifter (1999/1346) för offentliga inkomstbeskattningsuppgifter. Utplockningsuppgifter är också sekretessbelagda.⁷⁹⁴ Genom helt allmän information försöker myndigheterna delge medborgarna hur den administrativa processen styrs för rättssäkerhet. Individuell delgivning skall alltid ges till den skattskyldige 26 c § BFL och 56.3. § FL eller huvudman eller befullmäktigad. Informationen får inte riktas till ett förmögenhetsrättssubjekt utan särskild rätt. Detta påstående är en av kvalitetsnormerna som speciellt gäller i skilda skattesituationer. Dessutom får personuppgifter användas endast för på förhand uppgjorda normer.⁷⁹⁵ I skatterätten innebär detta till två normer, dels personskyddet dels en på förhand anhängjord användning, som ger rätt till begränsad insyn.

4.6.2. Sekretesskrav

Skatteuppgifter är av tradition tillgänglig information efter avslutad beskattning för envar. Det betyder dels för utomstående dels för den skattskyldige. I samband med integritetsskyddet för personer ledde det även till ett skydd av skatteuppgifter. I och med detta är endast med särskilt tillstånd av den enskilde eller hela skattelängden av en viss kategori tillgänglig för utomstående.⁷⁹⁶ En annan myndighet har dock rätt att få uppgifter som de behöver för t.ex. socialbidrag eller näringsstöd.⁷⁹⁷

BSL (1999/1346) reglerar särskilt vilken form av öppenhet som måste finnas. I hanteringen av ett skatteärende måste tillämpas lagen om offentlighet i myndigheternas verksamhet (LoOiMV) (1999/621) och personuppgiftslagen (1999/523). 4 § BSL stadgar vilka skatteuppgifter är sekretessbelagda och tar upp i § 5-9 och 21 § de delar som är offentliga. Den enskilda skattskyldigas identifierbara uppgift är ändå alltid sekretessbelagd. Tidigare har det förekommit att part inte fick ta del av föredragande i HFD:s PM vari sökande varit part, vilket förkastades enligt stadgar i 1:7 RB. Man kan fråga sig om det var en motiverad linje. Ett visst förtydligande kan man kanske få genom 2 § BSL (1999/1346) som kräver att LoOiMV (1999/621) och PersonuppgiftsL (1999/523) skall följas. Skattebesked skall hållas hemliga i 50 år enligt 24 § BSL. Sanktioner och straff

⁷⁹⁴ Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 644.

⁷⁹⁵ Pöysti (1999) s. 404; s. 435 ff. Principe de finalité och principe de l'exacitude reglerar användningen.

⁷⁹⁶ Lohiniva-Kerkelä (2003)s.235.Enligt EU bulletin 4.6.2010 bör Finlands tolkning vara snävare än praxis av i dag, på så sätt att listor eller register på personers inkomst inte får göras upp. Här är det enligt mig snarast sedvänja som det allmänna intressets insyn fått bibehållas, inte en rätt som finns i lagen av i dag.

⁷⁹⁷ Lohiniva-Kerkelä (2003) s. 263. Myrsky – Rabinä (2011) s. 447-454.

finns med i lagen om myndighetsperson yppar i tjänsten erhållna uppgifter. Skattesekretessen skall råda ansåg HFD 1977 II 3 vid undersökning av stämpelskattenotan om prisutveckling på bostäder. Den enskilda notan var hemlig men HFD ansåg helt rätt att de aggregerade siffrorna inte kunde anses hemliga. Lagen kan förändras varvid praxis legat till grund för lagförändringsbehov, konstaterar Andersson i en av sina artiklar.⁷⁹⁸

Betydelsen av förändring kan man notera även annars i forskning. Här förefaller det som om utvecklingen skulle ha skett inom femtio år. Inom beskattningens utveckling ansågs Rekola utgöra en förgrundsgestalt med en roll som en signifikant påverkare inom reformer för skattelagstiftning från medlet av 1900-talet. Detta skedde dock utan att han gav respons genom litteratur i rättspraxis. I IFL anförde Rekola simulerade och dissimulerade rättshandlingar. Rekolans åsikt påverkade starkt de uppfattningar, som senare anfördes i litteratur, men han blev inte på samma sätt accepterad i rättspraxis.⁷⁹⁹ HFD diarierpolitik är att en handling är offentlig. Diariehanteringen ger detaljerade direktiv för hanteringen av en handling. God informationshantering grundar sig på en god struktur vid hanteringen av offentlighet och sekretess. Således är det offentliga och sekretessen förverkligad i offentliga diaries genom att avlägsna all individuell identifikation.⁸⁰⁰ Transparenta beslut är ändå viktiga för bilden av att lika mål behandlas lika och extern forskning kan nå entydiga svar utan att kränka individuella rättigheter. Inom beskattning som annan god förvaltning har man också möjligheter att använda sig av elektronisk kommunikation och signering.⁸⁰¹ Elektronisk kommunikation är rationellt för snabb transport av stora mängder lätthanterligt datamaterial. Signeringen blir därför viktig för att förhindra missbruk. För detta finns signering, som dataföretag som står till tjänst med överföringen av data materialet, kan ge.

4.7. God förvaltning

4.7.1. Bakgrunden

En grundförutsättning för en rättvis beskattning är att den administrativa grunden existerar och fungerar. Detta förutsätter en god förvaltning. God förvaltning kan ske om det finns resurser. Vad det är kan vi få en uppfattning om genom att först notera att det skall finnas medel, alltså skatter, som upprätthåller tjänster inom förvaltningen. God skatte-

⁷⁹⁸ Andersson (JFT 1985) s. 129. Jmf med Sverige där linjen är den motsatta. aa. s. 139-140.

⁷⁹⁹ Tikka (1983) s. 1090. Tikka (1976) s. 41 f.

⁸⁰⁰ Lohiniva-Kerkelä (2003) s. 222 f.

⁸⁰¹ RP 91/2005 rd s. 80.

sed kan man säga att finns då reglerna är lojala, lagen är förutsebar och likformig, materiellt har de en rimlig effekt, de fyller domarskäl och kan hanteras ekonomiskt effektivt:

- I. Hänvisning till dagsläget för förståelse
- II. Relativ varseblivning som en del i samhällsutvecklingen
- III. Reglerat i relativ jämförelse med motsvarande rättslig utveckling
- IV. Självtilräcklig: a) ny och sann vetskap
b) terapeutisk sanning.⁸⁰²

I. Man kan konstatera att rättsliga förändringar i samhället påverkar hur dessa frågor hanterats, vad som skett och dess begynnelse och problematiserande. I detta kan man särskilja de juridiska författningarna och institutionella som berör beskattning och domstolspraxis i skilda tider, samt rättsligt tankesätt och juridisk indoktrinering.

II. Vilka de förändringar som skett är, som lett in på vår tids rättshistoria, har en förankring som bottnar i förändringar t.ex. i de ekonomiska och sociala grunderna eller politiska maktfaktorer eller rådande ideologier.⁸⁰³ Det finns forskare som anser att man också kan tycka att betydelsen av prejudikat har ökat, men man skall komma ihåg att texten i en lag är bindande, men inte ett prejudikat.⁸⁰⁴ Andra forskare betonar skattepolitiska aspekter.⁸⁰⁵ En vidare utveckling kan ske genom förklaringar av strukturförändringar i anslutning till allmänna händelser inom samhällshistoria.⁸⁰⁶ Om man så vill kan man se bakgrunden till dagens rättssamhälle hos Platon⁸⁰⁷ som antikens filosofiska grundare av staten och lagarna,⁸⁰⁸ medan sedan Aristoteles⁸⁰⁹ ända till 1900-talet gav grunderna i studierna inom logik⁸¹⁰ och etik, samt som påverkare inom den katolska kyrkan Thomas av Aquino,⁸¹¹ vilka alla lagt en solid grund för dagens rättstänkande.

Här kan vi notera den antika synen att lagstiftningen inom en demokrati anses stärka varje lags legitimitet. Detta förutsätter dock en fungerande och äkta deltagardemokrati.⁸¹² Rättsekonomi analyserar om ställda regler befrämjar ekonomisk effektivitet i

⁸⁰² Kellgren (1997) s. 34.

⁸⁰³ Kekkonen (1996) s. 5-7.

⁸⁰⁴ Myrsky (2002) s. 172 f. se även Myrsky (2011) s. 8-9. Legalt kan ett prejudikat inte ens definieras. Alla skattebeslut kan i princip i vid bemärkelse ändå ses som ett prejudikat med bindande verkan.

⁸⁰⁵ Tikka (1990) s. 2. Alla de metoder som hör till regleringen och styrande av den offentliga förvaltningen, vars gemensamma metoder hör till beskattningen. Niskakangas (2011) s. 31.

⁸⁰⁶ Kekkonen (1987) s. 141 och Kekkonen (1996) s. 7. T.ex. ekonomiskt sociala grunder och politiska maktfaktorer eller rådande ideologier kan endast genom noggrann analys anges och kan inte avgöras på förhand inom den juridiska rättshistorien.

⁸⁰⁷ 427-347 f. Kr. Wong (2001) s. 12.

⁸⁰⁸ Wong (2001).s. 14.

⁸⁰⁹ Wong (2001) s. 15.

⁸¹⁰ Se t.ex. Aristoteles (2000) s. 50 ff.

⁸¹¹ Wong (2001). s. 17 se även senare i detta arbete.

⁸¹² Dahlman (2001) m.fl. Några nyare teorier s. 147.

samhället. Här värderas skada mot ersättning,⁸¹³ eller varför inte omvänt skatt mot utbud av service. Det kan också användas för att maximera välståndet i samhället.⁸¹⁴ De allmänna rättstrenderna och deras utveckling kan man också ha som en gemensam analytisk ram och grund för utvecklingen av staten eller av den offentliga förvaltningen. Den äldsta rättshistorien som tillämpas idag kan man säga är en kristen form av den romerska rätten.⁸¹⁵ Hos oss kompletterades den med de äldsta svenska landskapslagarna⁸¹⁶ och tyska doktriner, som kom in efter 30-åriga kriget.⁸¹⁷ Metodologisk rättspolitisk positivism⁸¹⁸ utvecklades i Europa från slutet av 1600-talet.⁸¹⁹ Har man en stat kan man ge service och den ges genom fungerande beskattning och skattetransferering.

III. Låt oss här gå tillbaka till skatteforskning. Sedan 1990-talet finns ett allt större kvalitativt forskningsutbud av såväl metoder som skatterättslig litteratur. Dessutom kan man notera att skattelagstiftningen i allt accelererande tempo förnyas genom olika betänkanden. Man kan också påstå att all beskattning på grund av transfereringar har betydelse inom nationalekonomin.⁸²⁰ Ett nationalekonomiskt synsätt ger skatten en offentlig karaktär och dess betydelse som ekonomisk variabel. Om utgifterna stiger för mycket förskjuts skatterna varvid man lätt kan räkna ut i vilken mån det nya jämviktsläget för utgifter och inkomster leder till att medlemmarna kan acceptera större utgifter. Som exempel kan man nämna allmänt utbud och efterfrågan.⁸²¹ En kapitalinvestering som leder till en ny jämvikt för efterfrågan kan som sådan inte leda till förskjutning av beskattningen. Samfundet måste betala sin skatt då här inte finns någon elasticitet.⁸²² Sanktioner och straff i den mån man bryter mot ett ekonomiskt rationellt beteende måste beaktas. Oftast är det frågan om tidigare avsiktliga försök genom underlåtande att redovisa

⁸¹³ Dahlman (2001) s. 148.

⁸¹⁴ Dahlman (2001) s. 156.

⁸¹⁵ Pihlajamäki – Pylkkänen (1996) s. 102 ff. Se även Wredes insats som innehavare av professuren 1885 inom civil- och romersk rätt.

⁸¹⁶ Pihlajamäki (1999) s. 113 f.

⁸¹⁷ Pihlajamäki – Pylkkänen (1996) s. 54 f. ... inkallande av Pufendorf under Sveriges stormaktstid för att införa reformen som ledde till 1734 års lag i Sverige.

⁸¹⁸ Pihlajamäki – Pylkkänen (1996) s. 113 ff. "modern positivism" har sina rötter i slutet av 1800-talet. Aarnio (2006) s. 40 Lagpositivismen känner till lagens ramar men vet inte ett tillämpat utfall. Utgår man från lagtexten kan man inte säga vilka av två tillämpningar som verkställs.

⁸¹⁹ Kauffmann (1996) s. 141 f. Bill of Rights in Common Law (1688); Kodifieringssystemet I Allgemeines Landesrecht (1794) och Code de civil i Frankrike (1804) för att nämna några.

⁸²⁰ Tikka (1983) s. 1079 ... 36 % av transfereringar sker med skatter år 1983.

⁸²¹ Axelsson m.fl. (1998) s. 250 t. En tillämpad marginalkostnadseffekt kan leda till ökad värdering av ett produktionstillskott. Felderer – Homburg (2003) s. 13 f. Efterfrågan kan vara stabil, indifferent eller labil. Detta leder till att man kan särskilja mellan en statisk, komparativ-statisk eller dynamisk analys över tiden med förändringar. s. 99 f. Detta grundar sig på Keynes eller i dag en allmän nationalekonomisk modell. s. 222 f. Genom skattefinansiering kan myndigheterna förskjuta jämviktsläget i en kapitalmarknad. s. 450 Den statiska modellen ersätts av en komparativ-statisk efterfrågekurva. Jmf. Wikström (1982) s. 310.

⁸²² Musgrave – Musgrave (1989) s. 256f.

beskattningsunderlaget. Straffet kan vara 5 % och stiga till 30 % i undantagsfall vid avsiktligt och grovt vilseledande.⁸²³

En social transferering med betydelse inom nationalekonomin kan vara den som sker direkt från staten eller över kommunen samt mellan församlingarna inom kyrkan. Det direkta nätverket är folkpensionsanstalten som i en kommun förmedlar bidrag. Även församlingar kan bidra med social service då de verkar inom diakoni och för ungdoms- och åldringsvård, och eventuellt driva ett pensionärshem. Ur 2002 års evangelisk-lutherska kyrkans statistik⁸²⁴ kan man se ett diagram för utgifterna där barn- och ungdomsarbete utgjorde den största enskilda utgiftsposten med 31 %. Även internationell diakoni har nått 1 % av församlingarnas kostnader. Man kan jämföra med den ortodoxa tron som bygger på en social etik med hjälp och barmhärtighet som rättesnören.⁸²⁵ Socioekonomisk forskning kan vara ytterligare en dimension som kan förklara vidden av sociala transfereringar.

IV. Man kan därför se att som forskningsobjekt är skatterätt dessutom en utmaning för flera olika vetenskaper. Därför är en renodlad skatterättslig dogmatisk forskning rätt omöjlig, utan exkurser till andra rättsområden och ekonomisk vetenskap.⁸²⁶ Här kan man också notera de flitiga reformkrav, det senaste betänkande om konkurrenskraftig skatt.⁸²⁷ Hur man avgränsat och bara behandlar beskattning sker skatteuttaget för det allmänna, vilket innebär att det är de funktioner som samhället skall upprätthålla som skall finansieras. God förvaltning är bl.a. införd genom Europarådets kvantitativa krav för mänskliga rättigheter och också år 1995 intagna grundrättigheter samt 21 § GL krav på snabb och saklig hantering i myndighetsärenden.⁸²⁸ Flera olika skeden inom den offentliga sektorn har förnyats sedan år 1990. Beskattningen har som sådan också kontinuerligt förnyats. Förvaltningslagen 2003 och hänsyn till integration genom konventioner. Därför är det lika viktigt att även användningen följer en god förvaltning. Genom politisk val i en demokrati ger sedan medborgarna förtroende för de målsättningar och den linje deras representanter har i förvaltningen. Känsligast är den offentliga budgeten som kan förändras såväl på årsbasis som genom tilläggsbudgeteter tidigare status, med det skatteflöde som det leder till vilket styrs över skattelagstiftningen.

⁸²³ Myrsky – Rabinä (2011) s. 222 f. HFD 2005/1705 bör bolaget enligt 28.1.§ NSL inte längre anses i periodiseringen göra det genom fel tolkning eller otydlighet. Då hade 32.3. § BFL 5 % kunnat tillämpas.

⁸²⁴ Evangelisk-lutherska kyrkan i Finland Årsöversikt, maj 2002; de sista två sidorna.

⁸²⁵ Raunio (RT 1999) s. 130 ff. En gyllene regel: gör inte det åt andra som du själv ej önskar eller förhåll dig så mot din nästa som du önskar själv bli bemött.

⁸²⁶ Tikka (1983) s. 1080-1084.

⁸²⁷ se VM TM 12/02, november 2002.

⁸²⁸ RP 72/2002 rd: Allmänna motiveringar 1. Inledningen.

4.7.2. Förvaltningsmål inom beskattningen

4.7.2.1. Tillämpning av grundlagen och rättvisa

Grundlagen tryggar medborgarens rätt till rättvisa. Grundlagen har i och med detta inom rättshierarkin ”höjd rättskraft”.⁸²⁹ Finland blev medlem av Europarådet år 1989 och den Europeiska människorättsdomstolen år 1990. I statsförfattningen kan man skilja mellan två delar dels en materiell dels en formell. Med den materiella avser man de politiska beslutsorganen som leder till att skapa rättsnormer, medan med det formella utgörs det av dokumentationen i lagarna. I Finland anses det att den formella delen är knapp medan den materiella är vid.⁸³⁰ För beskattningen är det viktigt att den formella delen fyller tillräckligt höga krav. Alltså föreligger det en viss motsats med rådande förhållanden.

Offentlig förvaltning täcker i dag det mesta. 21 § GL kräver av samhället rätten till behörig och saklig behandling, samt rätten till god förvaltning. Till detta hör rätten att söka ändring och rätt till en rättvis rättegång. God förvaltning förutsätter man också att är öppen och besluten offentliga. God förvaltning är tryggad i lag och 21.2 § GL.⁸³¹ Enligt Saraviita bör beaktas såväl 6 artikeln V i människorättsavtalet som de traditionella värderingarna i Finland.⁸³² Person eller med andra ord tjänsteman som utför myndighetens åligganden skall vara den som svarar för att god förvaltning verkställs, 124 § GL.⁸³³ Enligt Saraviita betonade riksdagen att utlokaliserade tjänster skulle följa FL.⁸³⁴ Dessutom skall individens integritet och enskilda rättsskydd beaktas. Grundlagens transparens kan leda till ett motsatsförhållande mellan samhället och individen.

Den offentliga förvaltningen har rättsliga särdrag med maktelement i form och procedurkrav.⁸³⁵ Mycket av välståndet i samhället bygger på lagar förutom redan tidigare nämnda lagar för ett skatteuttag. Det utgör legalitetsprincipen som är kännetecknande för en rättsstat.⁸³⁶ I samhället bör de skilda delarna kunna fungera för medborgarna och den service eller de tjänster de behöver. För detta kan man notera vissa normeringar. Man kan skilja för det första mellan subjektivt rättsskydd dvs. det individuella och för

⁸²⁹ Ojanen (2003) s. 20 f. Tidigare hade fyra grundförfattningar status med höjd rättskraft:

- regeringsformen (94/1919)
- riksdagsordningen (7/1928)
- riks rätt (273/1922)
- lagen om ministeransvar (274/1922), vilka slopades eller ersattes i och med grundlagen (731/1999).

⁸³⁰ Ojanen (2003) s. 7-11. Den Österrikiska rättsfilosofen Hans Kelsens syn.

⁸³¹ Väätänen (2011) s. 567. Betonar medborgarens rätt att vara hörd i sak, få motiveringar till beslut.

⁸³² Saraviita (2005) s. 478.

⁸³³ Mäenpää (2007a) s. 1-10.

⁸³⁴ Saraviita (2005) s. 480.

⁸³⁵ Mäenpää (2007a) s. 15 f.

⁸³⁶ Mäenpää (2007a) s. 57.

det andra ett objektivt rättsskydd, vilket är det allmänna.⁸³⁷ Vidare kan man särskilja mellan aktiva rättigheter som går att påverka och passiva som inte går att påverka, men som måste vara motiverade och ha en legitim grund. Välfärdsstaten har allmänna rättigheter och förmåner.⁸³⁸ Enligt 124 § GL är myndigheterna skyldiga att garantera överföringen av information som ett led i god förvaltning.⁸³⁹ Detta motiveras även i 2.3 § FL att god förvaltning skall råda, förutom i statens affärsverk även offentligrättsliga föreningar och företag som verkar i offentlig förvaltning.⁸⁴⁰

Vi kan se på rättigheter genom tjänster som medborgaren hoppas att skall fungera. Positiva rättigheter är rättigheten till socialvård och skolning. Den subjektiva rättigheten är t.ex. sjukförsäkringsbaserad dagpenning och vid missnöje skall man ha rätt att få en myndighet som prövar att överklaga ett beslut.⁸⁴¹ Samarbete mellan myndigheter bidrar till att leda till målet som är smidighet, ekonomiskt och effektivt handläggande av ärendet 10.1. § FL.⁸⁴² God förvaltning förutsätter att samtliga beslut skall motiveras enligt 21.2. § GL.⁸⁴³ I god förvaltning gäller även att ett beslut kan rättas till. 52.1. § FL stadgar inte om att myndigheten själv alltid måste själv korrigeras sina fel. En exekutiv myndighet kan lika väl vara den som korrigerar ett fel. Till och med en utomstående kan få en rättelse till stånd.⁸⁴⁴ Inom förvaltningen gäller för beslut fem års rättelse 52 FL.⁸⁴⁵

4.7.2.2. *Prejudikat inom offentlig förvaltning*

Man kan reflektera över att i vissa skattefall gäller ett, två eller tre år och ställa sig frågan om det med hänvisande till rättsan inom offentlig förvaltning mellan skilda myndigheter HFD 1985 II 14; HFD 1985 II 15 (se nedan) också i allt annat skattehänseende bör vara fem år. Problemet kan belysas med två skilda momsärenden löst först enligt en modell och senare enligt en annan. Senare kan ett följande beslut leda till ändring i skatteutgift. Det fanns vissa undantag, varvid ett var begravningsväsendet genom ett prejudikat. 4.10.1995/4000 HFD 1995 B 547:

En församlings begravningsplats, andra än gravplatser, måste för det egna arbetet inte enligt 59 § 3 punkt MomsL skattefri avsedd vård av grav och inte heller avsedd tjänst i gravförrättningen. Församlingen var således mervärdesskattepliktig i 1 § 2 mom. och 32 § MomsL avsedd fastighetstjänst i egen användning. Förhandsbesked 1.6.1994-31.12.1995.

⁸³⁷ Mäenpää (2007a) s. 11 f. Väättäinen s. 35.

⁸³⁸ Mäenpää (2007a) s. 18 f.

⁸³⁹ Mäenpää (2007a) s. 68. Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 365 f. Myndighetens direkta skyldighet är att rätta till fel. Jmf. Koivisto (2011) s. 139.

⁸⁴⁰ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 110. Koivisto (2011) s. 113. Koivisto anser att begreppet god förvaltning fått skilda tolkningar i tiden. .

⁸⁴¹ Mäenpää (2007a) s. 21 f.

⁸⁴² Mäenpää (2007a) s. 124. Tuori (Oikeus 2011) s. 398 god förvaltning bör ses som en juridisk helhet.

⁸⁴³ Mäenpää (2007a) s. 192. Se också Saraviita (2005) s. 478 f. Jmf. Tuori (Oikeus 2011) s 393.

⁸⁴⁴ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 368.

⁸⁴⁵ Mäenpää (2007a) s. 304, Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 369.

Detta exempel visar på en revidering av praxis inom tio år då man jämför det med senare uppfattning av fastighetsskötsel. Om ovanstående beslut ändå varit frågan om arbetspolitiska konkurrerande näringshänsyn må vara osagt. I detta förhandsbesked givet åt Åbo kyrkliga samfälligheter belyser fastighetsservicens betydelse och fri konkurrens för begravningsplatsen där gravarna var momsfrött i avsedd mening, men för övrig fastighetsskötsel skulle Moms erläggas. Åbo kyrkliga samfälligheter hade vänt sig till kyrkostyrelsen med krav att ovanstående tolkning måste rättas, då dess verkliga tillämpning är ytterst svår att följa och en begravningsplats inte ens kan användas till annat ändamål än begravning. En kvotering är också svår och oändamålsenlig. Man kan beräkna att Moms skulle vara 2-2,5 miljoner euro i året.⁸⁴⁶

I ett senare välgrundat fall HFD 2004:119 har utvecklingen gått mot momsfri fastighetsservice för hela begravningsplatsen. I detta fall har man tydligare beaktat direktivet 77/388/EG 4 artikel bestämmelser om *ekonomisk nytta*. Från den besvärande församlingen var den ledande tjänstemannen tidigare anställd av ett skatteverk, varför man kan anta att "språket" och argumenten var i linje med deras, varvid Moms för fastighetsservicen i församlingarnas kyrkor, församlingshem och andra utrymmen som används i andligt arbete kan anses vara arbete som inte är av ekonomisk nytta. Konkurrens och ekonomisk nytta blev inte lidande av detta.

Ett annat fall där en ränta förföll måste dock skälig ränta tillämpas. Räntelagen gäller inte i offentlig rätt mellan offentliga samfund. HFD 1985 II 14 och HFD 1985 II 15 där 16 %:ig ränta måste sänkas till 6 %. I detta fall kan man notera att preskriptionstiden i offentlig rätt är fem år medan den är tre i privat rätt.⁸⁴⁷ I och med MomsL tydligt har tre år kan man i MomsL HFD 2004:119 inte gå tillbaka fem år som i räntelagen, där kyrka, kommun och stat har samma offentliga preskriptionstid, vilket kanske kan ifrågasättas.⁸⁴⁸ I äldre skatterätt har preskriptionstiden för skattemyndigheterna varit ett år (1924) för efterbeskattning och två år (1943) för rättelse av beskattningen. Först med beskattningsslagen blev som tidigare framgått ett mer enhetligt förfarande möjligt.⁸⁴⁹ Ändå kan man ifrågasätta att offentlig förvaltning bör i räntesatser ha en förmån kontra andra skattebetalare. Å andra sidan behöver inte en privat affärsidkare för personalen ha samma pris som vid utförsäljning. Enligt det resonemanget kunde besvär inom offentlig förvaltning vara fem år i momsärenden.

⁸⁴⁶ KB 1997:7 s. 36. Se även utförligare om detta i Erä-Esko (2009) s. 205 f.

⁸⁴⁷ Harjula – Prättälä (2007) s. 503.

⁸⁴⁸ Konformt med räntelagen och offentliga samfund kan man ifrågasätta tre år, borde det ej vara fem.

⁸⁴⁹ Savolainen – Tepari (1999) s. 2 f.

4.7.2.3. JO om god förvaltning

Genom sin ställning som en extern, rättsinstans innebär JO också en viktig instans för medborgaren och deras rättigheter. I dess 90-års berättelse redogör Arjola-Sarja för deras syn på utvecklingen av god förvaltning. Den enskilda människans grundläggande frihet och rättigheterna finns i 2 kapitel GL. Enligt 21.1 § GL har en medborgare rätt till snabb service utan dröjsmål om beslut som berör hans eller hennes rättigheter. Arjola-Sarja anser att begreppet god förvaltning får sin betydelse genom att betona hela paragrafens innehåll. God förvaltning är ändå inte helt uttömmande enligt henne i lagparagrafen. Hon betonar rättsprinciper enligt 21 § GL och 2 kapitel FL. Adekvat service, rådgivning, krav på gott språkbruk samt samarbete med myndigheter är centrala kriterier i god förvaltning. En rättslig kontroll av lagligheten genom JO utgör en säkerhetsventil för skattesäkerheten. Myrsky är överraskad att en stor del av detta berör förfarandet.⁸⁵⁰

Övervakning som så, om god förvaltning tillämpas, har redan länge varit justitieombudsmannens särskilda kärnområde. En överstor mängd besvär relaterat till resurserna har sedan 1992 lett till viss speciell avgränsning av Arjola-Sarja att undersöka åren 2008 och 2009. I tider med allt vanligare betaltjänster per telefon finns det vissa som måste vara avgiftsfria eller belagda med enbart normal telefonsamtalsavgift. Rätten till behörig rådgivning enligt 8 § FL samt skyldighet för myndighet att muntligt ge råd skall vara avgiftsfri.⁸⁵¹ I linje med det har JO år 2005 tagit ställning till Skatteförvaltningens avgiftsbelagda råd per telefon.⁸⁵² Enligt BJO Dnr 2069/4/04 måste denna rådgivning vara avgiftsfri. I ett brev 25.1.2006 bekräftade skattestyrelsen att deras servicenummer endast bar upp en avgift för lokalsamtal eller mobilsamtalsavgift.⁸⁵³ Särskilt kring detta och den extra gratis servicen kan man polemisera kring. Skulle Skatteförvaltningen utlokaliseras enligt 124 § GL kunde även en frågeställning uppstå i viken mån ekonomiska utgifter för mertjänster bör finansieras av kunden. Här kan man tänka sig en motsättning mellan köpta tjänster och den offentliga servicen som inkluderar gratis rådgivning per telefon. Man kan jämföra den differentierade betalningsavgiften som numera finns i bankverksamheten.⁸⁵⁴

Utän ogrundat dröjsmål får inte ett ärende bli obehandlat enligt 23.1 § FL. Ärendets natur avgör krav på snabbhet. Desto viktigare ett ärende är för en berörd person desto

⁸⁵⁰ Myrsky – Rabinä (2011) s. 476-477.

⁸⁵¹ Arjola-Sarja (2010) s. 90 f.

⁸⁵² Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2005 s. 252, Anjola-Sarja s. 94 f.

⁸⁵³ Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2005 s. 257 f.

⁸⁵⁴ Man kan fråga sig om bankavgiften förtäckt också ersätter bankens uppgiftslämnande till myndigheter.

snabbare bör behandlingen ske. Sociala stöd som utkomststöd är typiska behovsprövade ärenden som behöver snabba åtgärder. Fyra månaders fördröjning för granskning av personsignum var inte rimligt JO 161/07.⁸⁵⁵ 6 § FL finns en princip om skydd för berättigade förväntningar. 7 § FL förutsätter att ett besked av en tvåspråkig myndighet ges på såväl finska som svenska. Uppfattningen av vad som avses med god förvaltning i framtiden kan an efter utvecklingen av situationer få nytt innehåll. Nuvarande passivitet i lagstiftningen borde man få bukt med. Av särskilda skäl kan man anse att besvärsmyndighet skall kunna överta ett ärende för avgörande. Begreppet god förvaltning ingår i EU-domstolens avgörande och Europarådet. Tiden får utvisa hur EU artikel 41 påverkar utvecklingen även av finländsk god justitieombudsförvaltning efter Lissabon fördraget, som numera är i kraft.⁸⁵⁶

4.7.2.4. Övrig offentlig förvaltningsservice

Socialrättens norm hör närmast till förvaltningsrätten. Särdrag för social rätt är att den är stiftad enligt normer och inte sker via domstol. Den offentliga sociala servicen skall verka för medborgarna och bidra till att trygga en rimlig utkomst, ge trygghet mot särskilda sociala risker och trygga tillgången av dessa tjänster. I allt detta gäller de gängse normer som finns inom förvaltningsrätten, där lika behandling av lika fall, objektivitet, rimlig tillämpning av reglerna, ändamålsenligt och med beaktande av förtroende.⁸⁵⁷ Dessutom kan man se hur skatten och administrationen inom utsatt tid är viktig. Preskriptionstiden kan följas i följande fall som ingående behandlats två gånger av HFD och en gång av HD. HFD 2005:15; (15.2.2005 liggare 286):

Beskattningsförfarande – En besvärsmyndighets beslut – Rättelse av debitering – Preskriptionstid av skatter – Behörighet

A:s beskattning för år 1995, i vilken det bland annat hade varit frågan om beskattning av förtäckt dividend, hade vunnit laga kraft genom förvaltningsdomstolens beslut 12.3.2002. Skatteverket hade med stöd av förvaltningsdomstolens beslut 9.4.2002 beslutat rätta debiteringen. Frågan om skatteverkets rätt att rätta debiteringen avgörs enligt bestämmelserna i lagen om beskattningsförfarande. Frågan om preskription av skatter avgörs på ett bindande sätt i annan ordning än den som bestäms i lagen om beskattningsförfarande.

73,76 och 78 §§ Lag om skatteförfarande; 11 § Lag om utmätning av skatter och avgifter.

I årsboken redogör HFD utförligt för detta fall. HFD hade tagit målet till behandling. FD hade 12.3.2002 givit tidigare ett beslut som vunnit laga kraft. Genom en annan lag vunnit dom med laga kraft, kunde Skatteförvaltningen verkställa indrivningen. På denna grund anser HFD att det inte finns grunder att ändra FD:s beslut för annat förfarande.

⁸⁵⁵ Arjola-Sarja (2010) s. 95 f.

⁸⁵⁶ Arjola-Sarja (2010) s.102 ff.

⁸⁵⁷ Tuori - Kotkas (2008) s. 3 ff o. s. 151 f.

rande i skatterätten. Prejudikatet har en lång förklaring om flera invecklade besvärslundor. I HFD 20.11.2002 liggare 3012 givet beslut har ärendet förfallit som föråldrat. Utan det besvär skattebetalaren gjort 31.12.2001 anser skattebetalaren att ärendet inte skulle ha kunna förlängas i förvaltningsdomstol till den 31.12.2007. Enligt skattebetalaren borde preskriptionstiden räknas från det ursprungliga skatteåret och inte fem år från förvaltningsbeslutet. Beslutet ovan visar på hur skattetagaren och skattebyrån kan vara ense men skatteombudet kan ha avvikande mening och nå ett resultat att skälig skatt drivs in. Perioden med fem + fem år är som så intressant, och prejudikatet kommer att kunna ge grund för flera artiklar. Genom procedur och förhaling genom besvär kan man inte undgå skatt mot ett ambitiöst skatteombud. Den skattskyldiges onödiga obstruerande lyckades inte i detta fall. Jag har inte undersökt hur pass vanligt dylika förhalingar är i synnerhet då det i ett fall som omfattar 2 168 974 mark i förtäckt dividend kan anses som ändå ett skäligen högt belopp som borde utgöra den riktiga beskattningsgrunden. Skatteombudet har i sina besvär bl.a. anfört för detta fall i HD 2003:101:

Vid verkställd efterbeskattning hade A debiterats skatt. På grund av ändringssökande höjdes skatten och därefter debiterades den på nytt till den del den förhöjts. Skattefordran lades till grund för konkursansökan mot A. Fråga om från vilken tidpunkt preskriptionen av nämnda fordran enligt 11 § 1 mom. L om indrivning av skatter och avgifter i utsköningsväg.

A:s beskattningsbara inkomst år 1990 kunde inte efterbeskattas så HD återför fallet då efterbeskattningen på A preskriberats 1.1.2000. Detta fall visar på att hela regelverket av lagstiftning kan användas om så behövs. Vidare behöver det inte leda till vare sig feltolkningar eller brister. Dessa högsta rättsinstansers överensstämmelse kan förefalla att kunna ses, som en garanti på att lag och god förvaltning råder. Lag, god skatterätt, god förvaltningsrätt skall tillsammans samverka på så sätt att medborgaren har inom rimlig tid tillbuds en tjänst med lindrig uppoffring. Besvärsmätt, förhandsbesked och kontroll samt motiveringar är de instrument, som finns i den moderna förvaltningens förfogande för att trygga medborgarens grundrättigheter. Invändas kan att BFL med rättskraft i alla fall med sin preskriptionstid borde vara tillräcklig. Det positiva är att ett rättsnätverk kan iakttas i fallet.

4.8. Rättssäkerhet genom skatteombud

Ovan användning av skattemedel till skolning, sjukvård och olika sociala bidrag för välstånd visar på den offentliga processens budgeterade medel. Man kan säga att också genom vilka utgifterna såväl som inkomsterna är reglerad i lag utgör dessa en del av det som skattetagaren kan förutse och svarar enligt vissa normer mot de förväntningar man

har rätt att ställa på god förvaltning av medel. En stabil marknadsekonomisk tillväxt på en social konkurrenskraftig marknad är en hörnsten i EU-konstitutionsfördraget.⁸⁵⁸ Detta utgör en social rättvisa, med jämlikhet och respekt för den etniska mångfalden i Europa. Skatt och rättvisa inom det nationalekonomiska marknadsstyrda samhället med högt socialt välståndet, rätt till fri utbildning, sysselsättning och hälsovård var redan centrala mål i George Washingtons frihetskamp⁸⁵⁹ för demokratiska rättigheter, där individen och minoriteter oberoende av ras och kön inte får diskrimineras. Jämställdhet, tillväxt och fördragsamhet kunde man idag säga att är de viktigaste målen.

Genom att nettotinkomsterna skall vara rättvisa finns rättelse av beskattningen som ett rättsinstrument för tryggande av skattebetalaren såväl som skattetagarens intressen. I rättelse av beskattningen skall orsakssambandet vara klart. Skattegranskaren kan vara den som upptäcker ett fel. Såväl skattegranskaren som Skatteförvaltningens tjänsteman är bägge i samma läge att tillvarata beskattningen. När en skattebetalare kan lita på en tjänstemans ställningstagande kan belysts med HFD 1975 liggare 3775, då så inte är fallet kunde tillägga vid granskning en överstyrd inkomst. Motiveringen var att skattemyndigheten borde ha varit medveten om felet redan tidigare.⁸⁶⁰ Kommunens intresse tillvaratas av ett skatteombud. Skatteombudets uppgift är tänkt att underlätta skatteberedningen, rättelser och jämlikheten mellan skattebetalarna. Fel skall kunna korrigeras i enlighet med god förvaltning, där den skattskyldige är hörd. Motiveringen behöver inte vara ingående om det är en klar fråga. I mindre fall med belopp under 2 000 € kan skattedirektören och en medlem av skattenämnden avgöra ärenden. LoSf (1995/1557) 4 a § (908/2001), förnyad (2008/237) varvid 3 000 € 21 § LoSf (2010/503) genom skatterättelseyrkan kunde ändras av ordförande och en medlem.⁸⁶¹

Rättelse av beskattningen har kunnat minska besvär. Rättelseyrkande har lett till att sedan år 1994 har ärendena halverats.⁸⁶² Normeringen att bevara rättssäkerheten, ökad effektivitet och masshantering, utan att förlora signifikant förtroendet, har genom de

⁸⁵⁸ EU (2005) konstitutionen s. 17.

⁸⁵⁹ Fischer (2004) s. 5 f. se vidare aa. s. 29f. Konstaterar att genomförande av en revolution kan leda till att ett helt nytt syn- och värderingssätt får fotfäste. Jmf Kuhn (1992) s. 16 tvivel är början till revolution och gradvis börjar folket ställa nya frågor. Aa. s. 169 "Vad är det gruppen kollektivt ser som mål; vilka individuella eller kollektiva avvikelser tolererar den; och hur kontrollerar den otillåtna avvikelser?" Detta har varit en del av intentionen att redovisa för.

⁸⁶⁰ Soikkeli (2004) s. 142 f.

⁸⁶¹ LoSf (2010/503) har inte längre en till ett visst belopp nämnd gräns. RP 288/2009 rd s. 13 självständig.

⁸⁶² RP 15/1998 rd.

År	Antal	År	Antal
1990	19 519	1994	14 283
1991	16 228	1995	8 860
1992	19 655	1996	7 863
1993	19 570		

senaste tio åren utvecklats genomgående. Genom retroaktiv beskattning borde man kunna enligt 106 § GL se en luckrare värdering.⁸⁶³ Masshantering av flera deklARATIONER är ett effektivitetsmål. Därigenom ökar risken för fel genom slarv. Å andra sidan kräver man in av arbetsgivare, banker och försäkringsbolag uppgifter om utbetald lön, pension eller ersättningar, samt lån och räntor. Enligt gängse god redovisningssed är en extern uppgift mera trovärdig. I vilken mån man har rätt att kräva denna externa service är en annan fråga. Dessutom har man övergått allt mer till skyldighet att de uppgifter som Skatteförvaltningen tar emot externt sker med data. Vid brott kan det då bli fråga om databrott. Skatteutgifter, som sociala bidrag, har för individen motsvarande besväransvisningar. Som för beskattningen är avsikten att socialbidrag skall behandlas i rätt tid och vid avslag skall en motivering ges. Ett undantag är församlingarnas rätt att dela ut bidrag som diakonimedel, där församlingen förutsätts följa sina stadgar för diakoni varvid det är en intern angelägenhet enligt demokratiskt valda beslutsfattare.

4.9. En extraordinär åtgärd som hävning av beskattning

En synnerligen extraordinär åtgärd har varit hävning av ett tidigare domstolsbeslut. Detta kunde tillämpas efter det att ett beslut fått laga kraft.⁸⁶⁴ I ett rättssamhälle med god förvaltning och god skattesed ansåg man att yttre eller förändrade omständigheter kunde leda till att hela beskattningen, trots rätten till rättelse av beskattningen, egentligen är felaktig, och borde, då nya fakta framkommit, tas till ny prövning. Framkommer det nya omständigheter kan enligt 26 § BFL skatten hävas.⁸⁶⁵ 26.2 § BFL kan alltid användas när det gäller 56.4 § BFL. Äimä anser att 26.2.§ BFL i framtiden kan användas för ärenden, som fylla kraven för tillämpning. Felaktiga hemavdrag är t.ex. inte avdrag som fyller kraven på osäkerhet och rättssäkerhet. Minnas bör att 26.2. § BFL är en paragraf som tillämpas i andra hand enligt Äimä.⁸⁶⁶ Då gäller det att lagligt kunna häva beskattningen. I fall då man särskilt kan frågan om skälighet i skatteindrivningen har fiskus möjlighet att avlyfta beskattningen. Endast erlagd skatt kan hävas HFD 1984 II 31.⁸⁶⁷

Förvaltningslagen och BFL griper in i varandra. I linje med 2.3 § GL kan man notera att all offentlig maktutövning grundar sig på lag så 26 § BFL regleras vidare till att 5 §, 6 § och 31 § FL är tillämpliga.⁸⁶⁸ Det kunde ske under förutsättning att givna omstän-

⁸⁶³ Soikkeli (2004) s. 192.

⁸⁶⁴ Myrsky (Verotus 1990) s. 261.

⁸⁶⁵ Myrsky – Rabinä (2011) s. 426-436.

⁸⁶⁶ Äimä (2011) s. 125-127.

⁸⁶⁷ Myrsky – Rabinä (2011) s. 426 f. Fiskus tar årligen ställning till 1 200 – 1 500 fall om skattebefrielse.

⁸⁶⁸ Äimä (2011) s. 131-132.

digheter rådde. Skattebeslut skall ses som vilket annat administrativt beslut som skall kunna hävas under givna premisser. Tre skilda orsaker kan vara fog för hävning:

- fel i processen som väsentligt kunnat inverka på beslutet
- om beslutet grundade sig på uppenbart fel tillämpning av lag eller misstag som kunnat påverka beslutet
- om man för ärendet hade fått sådan ny information, som väsentligt kunde påverka beslutet eller att sökande kunnat komma med en ny förklaring som inte tidigare företetts i fallet.⁸⁶⁹

För samtliga tre kan man se på aktuella mål. I det första fallet med processfel i HFD 2011:33 hänvisning till förvaltningsprocesslagen 33 och 34 § har FD utan att bereda en förening och en enskild möjlighet att yttra sig i miljönämnden är fel i den regionala förvaltningsdomstolen. För fel i tillämpning av lag eller misstag: HFD 2011:38 anser HFD:

Sedan gemenskapernas domstol hade givit nämnda dom i målet C-196/04 ansökte bolaget hos högsta förvaltningsdomstolen om återbrytande av de beslut där det hade varit frågan om beskattning av inkomst från bassamfund. Med anledning av ansökan konstaterade högsta förvaltningsdomstolen bland annat att vid den tidpunkt när de beslut som avsågs i ansökan fattades, hade frågan huruvida medlemsstaternas lagstiftning om bassamfund var förenlig med gemenskapsrätten inte varit föremål för prövning i gemenskapernas domstol. Eftersom man trots att frågan var tolkbar inte hade framställt någon begäran om förhandsavgörande till gemenskapernas domstol, hade det vid handläggningen inträffat ett fel i förfarandet som väsentligt hade kunnat inverka på beslutet.

Beslut: återbryta till CSN och HFD beslut samt den för åren 1999 och 2000 verkställda beskattningen till denna del och återvisa ärendet till Skatteförvaltningen för ny handläggning. Skatteåren 1999 och 2000. Lagen om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994) Förvaltningsprocesslagen 63 § 1 och 2 mom. Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, artiklarna 43, 48 och 234 (numera artiklarna 49, 54 och 257 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt) Europeiska gemenskapernas domstols dom i målet C-196/04 *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd.*

Ny information kan ligga till grund för ny behandling av ett ärende. Befolkningsdataärende, där grunden för all beskattning för inhemsk person är personens socialsig-num. HFD 2009:15 kan noteras som exempel ny information då en transsexuell fått ny identitet. Efter omröstning 4-1 hänvisades till flera lagar.⁸⁷⁰ Makar sambeskattas inte i Finland varför detta inte i detta skede har relevans, men visar på väsentlig ny information. Beslutet kunde inte hävas och det fick inte kränka den enskildes rätt eller offentlig rätt. Som tidigare nämnts kunde hävning av skatt inte heller anföras besvär om man kunde tillämpa 8 § lagen om skatteindrivning avsett grundbesvär. Besvärsinstans för

⁸⁶⁹ Kontkanen (2002) s. 311.

⁸⁷⁰ 6 §, 10.1 §, 22 § och 106 § i GL; artikel 8, 12 och 14 i Europeiska människorättskonventionen, 1, 2 och 5 § L om fastställande av transsexuella personers könstillhörighet; 1 och 6 § ÄL; stadgar om grundläggande rättigheterna 7 och 9 artikel i EU; 1 och 8 § L om registrerat partnerskap; 4.1 § 1 och 2 punkten samt 6.1 § Befolkningsdatalagen; 3 § Befolkningsdataförordningen.

hävning av ett beskattningsbeslut var högsta domstolen.⁸⁷¹ I och med god förvaltnings-
sed och besvär rätt och krav att höra skattebetalaren borde detta numera vara åtgärdat,
så att man inte kan förlänga besvär till tio år, vilket kunde vara fallet med hävningsrätt-
en.⁸⁷² Generellt gäller 10 kap. av BFL stadgar om skattelättnader och skatteuppskott.
Skatteförvaltningen avgör uppskov eller dispens av statsbeskattningen, kommunalskat-
ten av kommun och församlingarna om sin beskattning. Noteras kan nedsatt skattebetal-
ningsförmåga på grund av väsentligt lägre inkomst bl.a. arbetslöshet eller dödsfall.⁸⁷³

4.10. Rättssanktioner vid skattebrott

4.10.1. Straff i beskattning

Gränsdragningen mellan den förvaltningsrättsliga skatterätten och straffprocessrättsligt
brottmål kan uppstå vid mer eller mindre avsiktlig skattesmitning. I 86.1 § BFL hänvisas
för skattebedrägeri till strafflagen (1889/39) stadgar om brott mot den offentliga ekono-
min i kapitel 29 med 10 §. I sin första paragraf stadgar strafflagen om skattebedrägeri.
29:1 § SL (1228/1997) stadgar om skattebedrägeri och ytterligare två grader, grovt skat-
tebedrägeri 29:2 § (769/1990) och lindrigt skattebedrägeri 29:3 § (769/1990). I lindriga
fall kan brott ge böter eller högst två års fängelse 29:1 § SL. Grovt bedrägeri ger minst
fyra månader och högst fyra år 29:2. § SL. Vid lindrigt skattebedrägeri 29:3. § SL kan
straffet vara en eftergift om åtal eller straff kan vara tillräckligt med en skatteförhöjning.
Skatteförseelse enligt 29:4 § SL räknas inte en mindre försummelse som korrigeras om-
gående. För en skatteförseelse får ges eftergift i de fall det gäller en anmälan, åtal eller
ett straff där skatteförhöjningen kan anses vara tillräcklig. Således är det viktigt att
kunna dra gränsen mellan grovt och lindrigt skattebedrägeri.⁸⁷⁴ SL indelar med andra ord
straffen enligt tre grader. Noteras kan även att det är frågan om straffbar handling. Även
arbetspensionsförsäkringsavgiftsbedrägeri 29:4a § och 29:4b SL (398/2006) är på mot-
svarande sätt kategoriserat som brott eller grovt brott. Det grova brottet kan här också
rendera fyra månader till fyra års fängelse. Subventionsbedrägeri 29:5 § SL (814/1998)
är möjligt och också grovt subventionsbedrägeri (769/1990) med samma 4 månader upp
till 4 års fängelse. Subventionsmissbruk 29:7 § SL (769/1990) ger böter eller fängelse i
högst två år. Subventionsförseelse 29:8 § SL behandlas lika som skatteförseelse med

⁸⁷¹ Kontkanen (2002) s. 312.

⁸⁷² Myrsky (Verotus 1990) s. 262. Detta var strikt formbundet. Aa. s. 271 En möjlighet till extra fem år.
Jmf Haapaniemi (2001) s. 543 Rätten till grundbesvär för kommunalskatt upp till 10 år.

⁸⁷³ Myrsky – Rabinä (2011) s. 428 – 433.

⁸⁷⁴ Lehtonen (2000) s. 38 f. Se 3.5.4.5. o. 3.5.4.9. samt 5.2.1. se Myrsky – Rabinä (2011) s. 226 f.

anmälan, åtal eller straff om det räcker för att få subventionen tillbaka. Både skatt och subvention definieras i 29:9 § SL (398/2006) och straffansvar för juridiska personer stadgas i 29:10 § SL (61/2003).

I och med de integrerade straffskalorna en sanktion kan ha, betonar Lehtonen, vikten av gränsdragning mellan 28 §, 29 § och 31 § BFL och skattebrottets natur eller vill man kalla det klassificering kan komma i frågan.⁸⁷⁵ Kringgående av skatt i 28 § BFL har nästan ett uppslag av rättsfall i Skatteförfattningarna. De äldsta fallen är från år 1961. Tikka reflekterade redan över 56 § BeskL som han ansåg kunde ge en oklanderlig legal grund.⁸⁷⁶ Voipio har redan tidigare konstaterat att 56.2. § BeskL ordalydelse och form gett för stora tolkningsmöjligheter.⁸⁷⁷ Förtäckt dividend i 29 § BFL har upp till sex moment och i Skatteförfattningarna utgör rättsfallen nästan två sidor. Internprissättningen i 31 § BFL har flera moment. Skattebedrägeri kan redan vid inlämnande uppstå då skattskyldig önskar dölja delar av inkomsten eller givit oriktiga uppgifter enligt 29:1.1 1p § SL. Då däremot såväl planmässig skattesmitning som underlåtenhet uppfylls, anses det föreliggande skattebedrägeri HD 2002:3264.⁸⁷⁸ Ett bedrägligt förfarande förelåg när ett dieseldrivna fordon drevs med billigare eldningsolja på grund av dess lägre accis. Hovrätten ansåg att det förelåg 29:3 § SL lindrigt skattebedrägeri och domen ändrades inte i HD 2001:80. Dessutom hänvisas till 14 §, 16 § och 20 § av motorfordonslagen.

Någon form av planering eller avsikt att undanhålla beskattningsunderlag bör i regel finnas. HD 2006:26 hade en skatteexpert som förmedlat aktier via en mäklare utgått ifrån att mäklaren enligt lagen meddelar detta till skattemyndigheterna. I detta fall ansåg HD att skattebetalaren inte kunde anses avsiktligt ha undanhållit vinsten, varvid inte heller skattebetalaren kunde straffas för skattebedrägeri. Röstning 3-2. Skattebrott skyddar fiskus rätt att få korrekta och tillräckliga uppgifter av skattebetalaren. Frågan är underlåtande att sända in uppgifter, inte underlåtande av betalningen. Men obetald skatt kan leda till skattebrott.⁸⁷⁹

En skatteplanering kan däremot bli helt laglig. Planering kan vara strategisk till sin karaktär och verkställd på lång sikt. Den kan verkställas genom särskilda företagsformer och strukturer, olika former av köpta eller sålda bolag, samt planering inför generationsskifte med dolda skattereserver. Taktisk planering genom flera bokslut med kortare eller längre perioder eller med beaktande av det finansiella läget, arbetskraft och investeringar

⁸⁷⁵ Lehtonen (2007) s. 150.

⁸⁷⁶ Tikka (1972) s. 321.

⁸⁷⁷ Voipio (1968) s. 285-292.

⁸⁷⁸ Lehtonen (2007) s. 140-151. Almendal (2005) s. 82 Underlåtenhet = "passivt skattebedrägeri"

⁸⁷⁹ Myrsky – Rabinä (2011) s. 229-230.

eller subventioner för etablering eller leveranser som är lagliga t.ex. varvsstöd. Sist på den operativa nivån där man kan beräkna inkomstskatten (IS) x skattesatsen (ss) för inkomster (i) minus skattesatsen x avdragbara kostnader (k). $IS = ss \times i - ss \times k$.⁸⁸⁰ Särskilt är en god planering viktig för att undvika risken av skattebedrägeri. Fiskus beaktar tidvis särskilt generationsväxlingsproblematiken. I osäkra fall lönar det sig att ta reda på fiskus ståndpunkt genom beslut i ett förhandsbesked där alla fakta är presenterade.

Förbud mot ett kumulativt straff innebär att för samma brott inte kan dömas två gånger, *ne bis in idem* principen. En och samma gärning riskerar att ses som beslut och dom, vilket innebär att samma förseelse straffas två gånger. Enligt Europakonventionens sjunde tilläggsprotokoll får inte ett dubbelstraff äga rum. Skattetillägg och sanktioner för skattebrott innebär ett dylikt läge. Höglund och Almendal är tveksamma om det kan enligt svensk rätt vara fallet.⁸⁸¹ Endast i fall där skattebedrägeri utförts som avsiktligt kan 29 kap. SL skattebedrägeri träda i kraft.⁸⁸² Som regel har skatteförhöjning kunnat leda till att HD inte kan lämna fall obehandlade som faller inom 29 kap. SL och tillika 32 § BFL enligt principen om *ne bis in idem*. Detta gäller i HD 2010 liggare 2842 där endast skattebetalarens skadeanspråk undersöktes. Även i förhandsbeskeden i HD 2010:45 och HD 2010:46, skilde dessa annars i sak, men i ingendera fallen kunde skattebedrägeri utdömas efter beslut om skatteförhöjning.⁸⁸³ HD 2010:82 då skatteförhöjningen inte var slutlig kunde åtal för skattebedrägeri prövas och HD:2011:35 följer samma princip. Ett avgörande bör vara slutligt behandlat i en domstol så att det inte kan innebära *ne bis in idem* principen. HD 2011:80 hade redan en dom med laga kraft för bokföringsbrott.

Besvärsmålet är beviljad HD 2011-129. I målet har A erlagd skatteförhöjning innan brottsmål i ärendet väckts. HD 2011-88 hade ålagts ett efterbeskattningsbeslut för år 2002, 2003 och 2004. A hade till skattenämnden anhållit om rättelse som avslagits 4.10.2006. Åklagaren krävde 17.11.2008 brottsmål mot A för grovt skattebrott. Frågan är om beslutet om skatteförhöjning förhindrar en brottsutredningen. Ett fall återfinns i HFD 2011:41 Punktskatt – Skatteförhöjning – grovt skattebedrägeri – *ne bis in idem* – förbudet – parallella förfaranden:

A hade 13.9.2006 hörts som misstänkt vid en förundersökning hos tulldistriktet. I ett 12.3.2007 väckt åtal hade åklagaren yrkat att A skulle dömas till straff för grovt skattebedrägeri begånget under tiden 1.1.2002 - 12.9.2006. Enligt åtalet hade A i avsikt att undgå skatt själv och såsom uppdragsgivare för en annan försummat sin skyldighet att deklarerat för cigaretter som han fört in

⁸⁸⁰ Lehtonen (2011) s. 157 f.

⁸⁸¹ Höglund (2008) s.90. Almendal (2005) s. 178-180

⁸⁸² Myrsky – Rabinä (2011) s. 232-233.

⁸⁸³ Vuorenperä (LM 2010) s. 1113. Äimä (2011) s. 5. skatt.fi/sv-FI/sokning?s=Ne bis in idem (2012) s. 3.

från ett tredje land och en annan stat inom Europeiska unionen. Tingsrätten hade 29.5.2007 med ett laga kraft vunnet domslut dömt A till straff för grovt skattebedrägeri. Innan tingsrätten hade avkunnat sin dom hade tulldistriktet berett A tillfälle att uttala sig om sådana förslag till beskattning enligt uppskattning och skatteförhöjningar som baserade sig på vad som framkommit vid förundersökningen. A hade 14.9.2007 med två beslut om beskattning enligt uppskattning ålagts att för cigarettkartonger, som han under tiden 1.5.2004–12.9.2006 hade infört från en annan unionsstat, betala tobaksaccis och skattetillägg, samt dessutom en skatteförhöjning om 30 procent. Förvaltningsdomstolen ansåg att A inte skulle påföras skatteförhöjningar efter att tingsrätten med anledning av samma händelseförlopp hade avkunnat sin laga kraft vunna dom, och befriade A från de skatteförhöjningar som han hade påförts genom besluten om beskattning enligt uppskattning.

Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det vid påförandet av skatteförhöjningarna hade varit frågan om ett brottmål som avses i artikel 4 i det sjunde tilläggsprotokollet till den Europeiska människorättskonventionen samt att det hade varit frågan om väsentligen samma sak i skattebedrägerimålet och när skatteförhöjningarna påfördes. Eftersom det så kallade *ne bis in idem*-förbudet som framgår av nämnda artikel tillämpas när det första avgörandet i saken är slutligt och förrän det senare förfarandet har inletts, men inte vid parallella förfaranden, utgjorde förbudet inte något hinder för att påföra skatteförhöjningar sedan tingsrättens beslut hade vunnit laga kraft. Högsta förvaltningsdomstolen upphävde förvaltningsdomstolens beslut till den del som beslutet gällde skatteförhöjningarna och återvisade målet till förvaltningsdomstolen för att denna som första instans skulle ta ställning till de yrkanden som gällde skatteförhöjningarnas belopp. Omröstning 4-1. Punktskattelagen 32 § 1 mom. 3 punkten. Finlands grundlag 22 §. Europeiska människorättskonventionen artikel 6 Europeiska människorättskonventionen sjunde tilläggsprotokoll artikel.

I ovannämnda fall kunde man inte tillämpa *ne bis in idem* ansåg HFD och HD. Detta på grund av det måste föreligga ett slutligt lagkraftigt beslut som förhindrar en dylik tolkning. Först då det finns ett slutligt parallellt beslut i ett mål bör man upphöra att undersöka ett mål.⁸⁸⁴ Myrsky frågar sig när det är fallet att samma ärende eller försakande ägt rum samt gäller det samma person. Och på detta svarar han att då för samma belopp som skattebetalaren underlåtit meddela skatteförhöjningen och skattebrott utkrävs. När målet är slutligt hos fiskus är av stor betydelse. Det innebär att då besvärstid gått tillända vid beviljade besvär kan skatteförhöjning avges i HD eller HFD. I de fall åtal är väckt före beskattningen vunnit laga kraft i HD kan såväl skattebrott som skatteförhöjning behandlas.⁸⁸⁵ Vuorenpää anser att HD beslut är gränzonen mellan laglig skatterätt och brottmål, vilket ger huvudansvaret för lagstiftningen som bör ses över.⁸⁸⁶ Det förefaller

⁸⁸⁴ Pellonpää – Gullans (DL 2011) s. 425.

⁸⁸⁵ Myrsky – Rabinä (2011) s. 238-242.

⁸⁸⁶ Vuorenpää (LM 2011) s. 164. Jmf. **Mål C-526/08** *Europeiska kommissionen mot Storhertigdömet Luxemburg* a) Principen *ne bis in idem* 28. Principen *ne bis in idem* innebär ett förbud mot att sanktionsåtgärder vidtas(8) och att åtal väcks(9) mot samma person mer än en gång för samma rättsstridiga beteende i syfte att skydda samma rättsliga intresse. Domstolen har redan prövat liknande invändningar i fördragsbrottsförfaranden och har underkänt dessa med hänvisning till att det inte är fråga om samma sak.(10) Den har emellertid inte uttryckligen fastställt om denna princip över huvud taget kan tillämpas på fördragsbrottsförfaranden.(11) 29. Vissa medlemsstater anser att principen *ne bis in idem* inte kan tillämpas på fördragsbrottsförfarande enligt artikel 226 EG. Ett sådant förfarande leder inte till en sanktionsåtgärd utan endast till ett objektivt fastställande.(12) 30. Däremot har framför allt Polen påpekat att fördragsbrottsförfarandet enligt artikel 226 EG och förfarandet för genomförande enligt artikel 228 EG utgör en enhet. Domstolen har betecknat vite och standardbelopp enligt artikel 228.2 EG som sanktionsåtgärder på vilka principen *ne bis in idem* i princip är tillämplig.(13) 31. Jag är inte övertygad om att principen *ne bis in idem* är tillämplig på ett skede i fördragsbrottsförfarandet. 32. Såväl enligt artikel 50 i Europeiska unionens stadga om de

som om det vore en skälig möjlighet till lösning som bättre beaktar problematiken som anförts här. Signifikant kan man iakttä att det finns flera nya rättsfall som tar ställning till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna. Det visar på en ny komponent inom förvaltning och rättssyn. Med andra ord blir denna gränsdragning allt angelägnare att ta ställning till. I Finlex ingår nio fall av skattebedrägeri i HD och ett i HFD.

Frände påvisar det problematiska då åtal inte borde kunna väckas ifall inte en fällande dom kan förutses sannolik föreligger HD 2009:80 som kan jämföras med HD 2010:41 där endast B kunde få domen hävd och inte A.⁸⁸⁷ Genom godkännande och medlem av Europeiska människorättskonventionen (EMRK) har avgörande i Europadomstolen lett till att även i Finland sjunde tilläggsprotokoll, artikel 4 (protokoll 7 art. 4) anses både skatteförhöjning och dom för skattebedrägeri vara två straff mot samma brott.⁸⁸⁸ Man kan betona FN artikel 14 stycke 7 för mänskliga rättigheter förbud mot att bli dömd för ett brott två gånger och Finlands undantag i fall då vid brott domen vore oskäligt lindrig eller nya fakta uppkommit.⁸⁸⁹ Äimä anser att skatteförhöjning är i förvaltningshänseende ett förfarande som enligt EMRD utgör en straffrättslig åtgärd.⁸⁹⁰ Dröjsmål vid rättegång kan enligt 4 § L om gottgörelse för dröjsmål vid rättegång (2009/362) beakta de mänskliga rättigheterna artikel 6 stycke 1 i konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Dessutom måste 31:2.2. RB (666/2005) i första hand ske inom sex månader men vid rättegångsfel beaktas för fel från det att övervakningsorganet meddelat ett slutligt avgörande, varvid dessa sex månader räknas från detta avgörande. Även delar av ett mål kan återremitteras för ny behandling HD 2011:111 i grovt skattebedrägeri till den del det berör *ne bis in idem*.

4.10.2. Skydd mot självkriminalisering

Om än skattebedrägeri och rättelse av beskattning gäller självkriminalisering kan det tänkas förmånligare för skattebetalaren och därmed ett bedrägligt alternativ. Närmast berör det ändå EMRD. I HD 2009:80 återbryts domen på denna grund:

grundläggande rättigheterna som enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen(14), är principen tillämplig i straffrättsliga mål, som även inbegriper administrativ straffrätt, till exempel konkurrensrättsliga sanktionsförfaranden.(15) Artikel 54 i konventionen om tillämpning av Schengenavtalet av den 14 juni 1985 mellan regeringarna i Beneluxstaterna, Förbundsrepubliken Tyskland och Franska republiken om gradvis avskaffande av kontroller vid de gemensamma gränserna syftar till att skydda unionsmedborgarna mot ett nytt *straffrättsligt förfarande* avseende samma gärning i en annan avtalslutande stat.(16) Vuorenpää (Verotus 2011) s. 505 f. Betonar även här att en helt klar gränsdragning i prejudikat saknas där straffrätt skulle vara helt jämförbart som mål också i skatterätt. Jmf. EU art. 6 p. 2 och 3.

⁸⁸⁷ Frände (LM 2010) s. 237. Frände (LM 2011) s. 406. Tapani (DL 5/2011) 585-588. Se vidare 4.10.2.

⁸⁸⁸ Helenius – Hellsten (2010) s. 110.

⁸⁸⁹ Pellonpää - Gullans (DL 4/2011) s. 413.

⁸⁹⁰ Äimä (DL 1/2011) s. 103.

Samtidigt som A hade försatts i personlig konkurs och hade ålagts att bestyrka boförteckningen hade han stått under åtal för oredlighet som gäldenär. När A bestyrkte boförteckningen hade han underlåtit att uppge en del av sin egendom, eftersom han ansåg att han hade rätt att låta bli att medverka till utredningen av sin egen skuld. Genom Högsta domstolens avgörande HD 2009:27 hade A dömts till fängelsestraff för grovt gäldenärsbedrägeri, eftersom han när han bestyrkte boförteckningen hade låtit bli att uppge en del av sin egendom.

A yrkade att domen skulle återbrytas, eftersom den innebar ett brott mot den rätt att inte behöva belasta sig själv som följer av artikel 6 i europeiska människorättskonventionen (skydd mot s.k. självinkriminalisering). Högsta domstolen ansåg att de upplysningar som krävdes i konkursen stod i sådant samband med den samtidigt anhängiga straffprocessen att A med beaktande av Europeiska människorättsdomstolens rättspraxis hade haft rätt när han bestyrkte boförteckningen att låta bli att uppge egendom till den del han hade blivit dömd till straff för grovt gäldenärsbedrägeri. På de grunder som framgår av beslutet återbröts domen i vilken tolkningen av skyddet mot självinkriminalisering stod i strid med artikel 6 i europeiska människorättskonventionen, och åtalet förkastades.

RB 31 kap 8 § 4 punkten Europeiska konventionen om mänskliga rättigheter 6 art FN-konventionen om medborgerliga och politiska rättigheter 14 art.

Den del av egen egendom som A hade utelämnat från bouppteckning utgjorde en sådan del som han blivit dömd till straff för enligt grovt gäldenärsbedrägeri. Följaktligen ansågs A inte kunna dömas på nytt enligt Europeiska konventionen om mänskliga rättigheter 6 art varvid denna senare dom återbröts. Domen grundade sig på att skattskyldig måste lämna uppgifter på inkomst och förmögenhet är saklig så länge som en process inte pågår, eller är att förmoda.⁸⁹¹ I *Martinen v Finland (19235/03)* punkt 72⁸⁹², anför Frände, fanns för detta fall en juridisk brandmur som förhindrade ännu en rättegång.⁸⁹³

I en jämförelse med svensk rätt kan man notera skälighet i Almendal citat ”*om någon annan omständighet föreligger som påkallar att den tilltalade får ett lägre straff än brottet motiverar*”. Höglund instämmer med hänvisning till Almendals avhandling om det överhuvudtaget kan vara frågan om två skilda brott vid skattetillägg och skattebrott. Självkriminaliseringen utgör en faktor där den skattskyldiga också själv kan sträva efter att nå en lindrigare sanktion. För att förhindra det borde den direkta beskattningsslagen ta upp vad som verkligen hör som helhet till ett skattebrott: ”Till ett skattebrott hör såväl skattetillägg som skattedom, beroende på brottets omfattning.” Lindriga brott kan som hittills avgöras av beskattaren och allmänna åtalaren kan vid större förseelser förutom ute-

⁸⁹¹ Äimä (DL 1/2011) s. 94. Äimä (2011) s. 6.

⁸⁹² 72 Regeringen påpekat att skyldigheten att tillhandahålla information vid förfrågan om verkställighet bör betraktas mot bakgrund av skyddet av bestämmelserna om sekretess i några komprometterande uppgifter som mottagits. Domstolen konstaterar att det är sant att utmätningsmannen var bunden av tystnadsplikt och sekretess. Det framgår emellertid inte att de borgenärer som ansöker om verkställighet var förbjudna att använda några uppgifter som mottagits till deras personliga vinning i de pågående straffrättsliga förfarandena. Således tillämpningen av öppenhet i styrelsens verksamhetsberättelse gick inte att ändra valet presenteras i kapitel 3, avsnitt 34(d), av återbrytning: antingen sökanden lämnat in de begärda uppgifterna eller han krävs på försummelseböter. Domstolen noterar också att regeringen inte avse alla inhemska rättspraxis som skulle ha auktoritært senare upptagande i bevis mot sökanden om några uttalanden av honom vid förfrågan om verkställighet undantagna. Slutlig dom 21/07/2009. (Inofficiell övers. fr. eng.)

⁸⁹³ Frände (LM 2010) s. 235-236.

bliven skatt, skattetillägg också inkludera en straffrättslig dom som en helhet med tre delar. Almendal anser å sin sida att skattepåföljden blir ”*orimligt tung*” kan det i ”*ytterst kännbara straff*” vara skäl att frånse skattetillägget.⁸⁹⁴

Ett fall om självkriminalisering i samband med grovt skattebedrägeri HD 2011:46:

Samtidigt som förundersökning som gällde skattebedrägeri pågick mot A hade Skatteförvaltningen gjort en skatteinspektion hos A:s företag. Åklagaren yrkade att A skulle straffas för grovt skattebedrägeri på den grunden att A vid skatteinspektionen hade lämnat oriktiga upplysningar och därigenom åstadkommit eller försökt åstadkomma att företagets inkomstskatt bestämdes för lågt. Förundersökningen och skatteinspektionen hade gällt ett och samma förfarande av A. På de grunder som anfördes i avgörandet ansåg Högsta domstolen att A:s förfarande i samband med skatteinspektionen inte kunde anses straffbart, av skäl som hänför sig till skyddet mot att inte behöva belasta sig själv (självkriminalisering). Åtalet för grovt skattebedrägeri förkastades. SL 29 kap 1 §, SL 29 kap 2 §, Europeiska konventionen om mänskliga rättigheter 6 art.

I detta fall framkom det vid skatteinspektion skattebedrägeri. Då A ansågs skyldig till grovt skattebedrägeri kunde inte det anses vara en belastning då förundersökning och skatteinspektionen gällde detta samma sak. Åtalet förkastades då det ansågs stå i strid mot A och därför måste anses som självkriminalisering. Äimä kommenterar att A har med tvång krävts på uppgifter stod i strid mot skattebedrägeriets grunder. Självkriminalisering innebär inte heller uttryckligen själv hänvisar till det själv. Skattskyldig kan själv hävda till självkriminalisering och vägra svara då det inte fyller formella krav.⁸⁹⁵

Detta gäller även vid konkurs. Koulu påvisar att skatteskuld i konkurs genast anses föreliggande vid anhängiggjord konkurs.⁸⁹⁶ Dessutom bör konkursen beakta förutsebarhet och svara mot kostnadseffektivitet, vilket innebär att konkurslagen skall vara svår att kringgå.⁸⁹⁷ 5.1. § KonkursL (2004/120) påpekar Marttila att enligt modern rättsuppfattning också en ärlig konkurs kan föreliggande.⁸⁹⁸ HD 2002:116 behandlade följande mål:

En utsköningsskuld när misstänktes ha gjort sig skyldig till gäldenärsbedrägeri. Medan förundersökning pågick i saken förrättades en utsköningsskuldutredning, till vilken gäldenären vägrade medverka på grund av den pågående förundersökningen. Fråga om utsköningsskuldens rätt att vägra delta i utsköningsskuldutredningen på den grunden att gäldenären kunde bli tvungen att medverka till utredning av sin egen skuld. (Omröstn.) UL 3 kap 33 §, UL 3 kap 34 §, UL 3 kap 40 §.

Detta ledde till målet som senare noteras som *Marttinen v. Finland (19235/03)*. Innebörden blev att Europeiska mänskorsrättskonventionens 6 artikel 1 stycke ger rätt att

⁸⁹⁴ Almendal (2005) s. 181-183. Höglund (2008) s. 90. Obs! tillämpning i Finland i Vuorenpeä (Verotus 2011) s. 506 Åklagad har rätt att slippa vittna mot sig själv.

⁸⁹⁵ Äimä (2011) s. 181-183.

⁸⁹⁶ Koulu (2004) s. 269.

⁸⁹⁷ Koulu (2004) s. 45-47.

⁸⁹⁸ Marttila (DL 2005) s. 869.

inte bidra i mål mot individen själv.⁸⁹⁹ Fallet visar på återbrytningsbehov vid själkriminalisering i linje med HD 2009:80.⁹⁰⁰ Några fall av Europeiska mänskorsrätts konventionen påverkar således beskattningen.⁹⁰¹ Här har vi särskilt fäst uppmärksamheten vid själkriminalisering och *ne bis in idem*, vilket förutom förbud mot dödsstraff är särskilt betonat.⁹⁰² Intressant är dock Pellonpääs notering att denna artikel endast gäller brott inom nationens gränser.⁹⁰³ Höglund betonar även betydelsen av Europeiska mänskorsrättskonventionens inverkan på beskattningen. Det innebär att när konventionen kränks kan t.ex. artikel 13 leda till rätt att få en reell handräckning till rättelse genom nationell myndighet.⁹⁰⁴

4.11. Sammandrag

Beskattningsförfarandet har a priori förbättrat förutsebarheten i beskattningen. Fel i beskattningen rättas tidigare till och skatteförvaltnings administration ombildas med målet att den effektivteras. Skatten är uppdelad enligt inkomsten i förvärvs- och kapitalinkomst. En ständig förnyelse sker men rättelse av beskattning enligt 57 § BFL där man måste minnas att det leder till påföljder med skattetillägg, skatteförhöjning, förseningsränta, för förseningen motsvarande ränta, restskatt och straffränta. För beskattaren är ännu ett grundbesvär möjligt enligt 8 § lag om indrivning av skatter och avgifter i utsökningsväg (1961/367) ersatt genom 9 § lag om verkställighet av skatter och avgifter (2007/706) medan annars rättelse av beskattningen där ändringsökande sker enligt lag om beskattningsförfarande BFL (1995/1558) tillämpas.⁹⁰⁵ Den egentliga benämningen ”rättelse av beskattningen” kom först i och med beskattningsförfarandet år 2005.⁹⁰⁶

Rättelse av beskattningen är också formbundet. När, var och hur det kan användas måste analyseras via prejudikat. Det finns prejudikat som visar när det sker till den skattskyldiges nackdel och när till fördel. Många fall kommenteras i litteraturen. Här

⁸⁹⁹ Marttila (DL 2005) s. 873.

⁹⁰⁰ Marttila (LM 2011) s. 552-558.

⁹⁰¹ echr.coe.int/NR/rdonlyres/1009F7DB-87E3-4056-8E17-8A8A41768BA7/0/SWE_CONV.pdf. Artikel 7 inget straff utan lag, artikel 8 rätt till skydd för privat- och familjeliv, artikel 13 rätt till ett effektivt rättsmedel, artikel 14 förbud mot diskriminering och också här viktigt artikel 38 prövning av målet. Ytterligare i protokoll Paris 20.III.1952 Artikel 1 skydd mot egendom, protokoll nr 4 fri rörlighet enligt Strasbourg 16.IX.1963 artikel 2, *protokoll nr 7* Strasbourg 22.XI.1984 artikel 2 rätt till överklagande av brottmål, Artikel 3 Gottgörelse vid felaktig dom och *artikel 4 Rätt att inte bli lagförd eller straffad två gånger*.

⁹⁰² Pellonpää (2007) s. 587. Bring (2011) s. 605. Dödsstraffet slopades år 1965 i Storbritannien och an efter på annat håll i Europa – först i fredstid och sedan också i fall av krig.

⁹⁰³ Pellonpää (2007) s. 649.

⁹⁰⁴ Höglund (2008) s. 61-62.

⁹⁰⁵ Savolainen – Tepari (1999) s. 36 o. s. 460.

⁹⁰⁶ Savolainen – Tepari (1999) s. 1.

som i allmänna rättssystem går speciallagar före de allmänna.⁹⁰⁷ Signifikant för rättssäkerheten är kontinuitet. En skatteneutralitet bör föreligga, vilket betyder lika skatt mellan alla skattetagare oberoende av arrangemang. Såväl rättssäkerhet som skapande av besvärsmöjligheter har lett till ett skattevälstånd, som bör harmonisera genom effektivitet, dels i distributionen dels i tjänster medborgaren får för sina skatter. Det sociala välståndet kräver vissa transfereringar, som skall ha samma rättsliga signifikans som beskattningen. Den enskildes behov bör vara beaktade. Rätt information och sekretess för den enskilda medborgaren bör vara en grundtrygghet. Om än skattebesvären minskat har däremot besvär eller klagomål till JO ökat. Begränsning för över två år gamla klagomål till JO riskerar knappast rättssäkerheten utan bör snarast ses som ett led i effektiv behandling i rimlig tid. Detta minskar inte den allmänna nivån på god förvaltning. JO:s begränsning är att det ändå inte är en rättsinstans utan snarast en rättstrygghetsventil.

Grunden för god skattesäkerhet är en fungerande god förvaltning. 21 § GL stadgar rätten till behörig och saklig behandling, samt rätten till god förvaltning. I rättegångar är det rättvis rättegång, öppenhet och offentliga beslut. Utövare av offentlig tjänst är ansvarig för att han/hon tillämpar god tjänstemannased. I den offentliga förvaltningen tillämpas givna procedurkrav, som en del av förvaltningens kvalitet. Den subjektiva, individens upplevda, rättvisa och den objektiva, det allmänna, måste hållas isär, som en garanti i rättssamhället. God förvaltning är också garantin på oförfalskad och rätt informationsöverföring. Även JO har ett särskilt intresse att anföra att de redan länge tillämpat god förvaltning. Det att Skatteförvaltningen tog en extra avgift för telefon råd är ett exempel på JO:s utlåtande som rättat till en brist hos Skatteförvaltningen med avseende på god förvaltning. Mellan myndigheter gäller särskilda regler, t.ex. räntor, men det gemensamma målet är service åt medborgaren. Särdrag uppträder dock inom social rätt som är stiftad enligt normer och där besvär inte sker vid domstol. Ekonomisk integration kan tänkas ge skaleffekter. Artikel 100 i Romfördraget ger EG-rådet befogenheter att utställa direktiv för harmonisering av lagarna mellan medlemsstaterna.⁹⁰⁸

Elimineringen av tullavgifter kan tänkas öka marknadens effektivitet. Initialkostnaderna skall ge en produkt med större marginal till lägre kostnad. Ökad efterfråga ger lägre pris i och med en större enhetlig marknad. Tillverkningsvolymen ökar vilket minskar utnyttjad kapacitet. Då annars fasta kostnader utnyttjas fullt ut sänker det kostnaderna och ökar på det sättet inkomstmarginalerna. Ökad konkurrens kräver mera

⁹⁰⁷ Björne (2003) s. 8. I rättshistoria har de skilda rättsområdena egna rättsdiscipliner.

⁹⁰⁸ Förverkligande av den inre marknaden. (EG-kommissionens vitbok) (1985) s. 38.

differentierad produktion, vilket vid gott utfall leder till innovation som producerar nytt.⁹⁰⁹ Romfördraget innebär skattekonsekvenser genom att avskaffa tullar⁹¹⁰ och anpassad mervärdesskatt mellan länderna. Det oaktat skall nationell tolkning avgöra men med EU rättskonformitet som spelrum.⁹¹¹ I Finland konstaterar Wikström att skattelagarna i allmänhet är i EU skick.⁹¹² I en skadlig tävling om förmånlig beskattning har OECD och EU börjat samarbeta med medlemsstaterna.⁹¹³ Olika fördrag och den nya grundlagen har beaktat mänskliga rättigheter, EU direktiven genom landets EU-medlemskap och en ny författning om förvaltning där såväl stat, kommun som kyrka skall sträva efter en effektiv, rättvis och saklig hantering av ärenden. En ny kultur omfattande god förvaltningssed, samt god förvaltning skall trygga skattebetalarens behov. Besluten skall vara grundade och väl motiverade. Är man missnöjd, har man rätt att anföra besvär. Besvärsanvisningar som skall vara bifogat ett beslut är ägnat att underlätta besvären och skall inte ses som en uppmaning till besvärsvång. Det som kan bli negativt med demokrati och öppenhet är den enskildas integritetsskydd vilket dock skyddas i lag. Onödig byråkrati om alla vill höras och besvara sig i miljö- och byggnadsärenden kan oskäligt förhålla kommunala beslut, också med ekonomisk förlust. Administrativt har man strävat att lätta på HFD:s börda genom större sällningsrätt i förvaltningsdomstolar. En del av rätten till skattebesvär kan ses ur dess historiska perspektiv, som säkerställande i ett led för rättssäkerhet i god förvaltning.

I 26 a § - gemensam behandling av ärenden, 26 b § motivering till beslut, 26 c delgivning, 26 b § hörande av skatteombud och delgivning av beslut samt 26 e § BFL andra allmänna bestämmelser den 15.12.2003 ytterligare stärkt skatteförfarandet och reglerat dess intentioner att svara mot kraven i god förvaltning. Detta att denna goda förvaltningsnorm är intagen på ett motsvarande sätt i samtliga berörda lagar är ett exempel på en god kodifiering i lagstiftningen, och borde kunna leda till en ökad känsla av rättssäkerhet och trygghet. I och med rationell hantering av skattebesvär har man kunnat minska dessa med hälften. Man kan tänka sig att ett tak om 1 000 euro för schablonartade skatterättsliga fördel inte markant skulle sänka den objektiva skattetryggheten. Skaleffekt och ändamålsenlighet borde kunna leda till att i tvivelaktiga fall skattetagaren får en omotiverad fördel. Då det är mera rationellt att enligt god förvaltning för myn-

⁹⁰⁹ Emerson (1989) s. 125.

⁹¹⁰ EG-kommissionens vitbok (1985) s. 79 f.

⁹¹¹ Kellgren (1997) s. 52.

⁹¹² Wikström (2008) s. 44 f. KB 2002:12 s. 21. EU-rätt måste beaktas såväl i lagstiftningen som vid tillämpningen av lagen.

⁹¹³ Helminen (2008) s. 48.

dighet att agera rationellt bör lika mål samlas. Det kan leda till dröjsmål om få liknande fall lyckats samlas. Dröjsmål måste också undvikas. En selektiv användning av skatteombud kan genom stickprov övertyga såväl skattebetalaren som skattetagaren om rättvisan. För den enskilda skattebetalaren är rättelse av beskattning en rättssäkerhet. Beskattningen bör vara transparent, i skälig tid och förutsebar. En enkel och säker beskattning som beaktar den enskilda människans frihet och rättigheterna. Det bör innebära att det knappast behövs experter.⁹¹⁴ I dag är det advokat- eller revisionsbyråer för att inte tala om banker som står för skatteråd. Förvaltningsprocesslagen har gjort det möjligt för en var att driva sin egen sak. Olsson anser ändå att nivån på skatteombuden är generellt högre än tidigare.⁹¹⁵ I det allmännas intresse torde det oberoende av rättelse av beskattning blir en klar och entydig beskattning. LoSf (2010/503) införde ett rikstäckande ämbetsverk som benämns Skatteförvaltningen. Detta är en rationell administrativ åtgärd som ger tillgång till specialister inom ämbetsverket lika för alla i hela landet. Detta dessutom utan att dubblera och få administrationen att svälla ut. De uppgifter, som samhället skall täcka med skattemedel är allt mera utsatt för en öppen konkurrens. En intressant iakttagelse är att skattens höjd inte direkt kan sägas vara nödvändig för att bevara någon form av socialt västånd i ett samhälle. Såväl OECD som EU har de sociala målen som välfärd, arbete och icke diskriminering. Vidare är skolning, hälsovård och trygghet centrala. Företagsbeskattning kan ge vissa särskilda problem i och med att IAS inte är konformt till all delar med Finlands lagar.⁹¹⁶

En risk i de nordiska länderna är EMRD krav som hindrar dubbla straff för ett och samma brott. Tilläggsskatt kan inte franses enligt 32.3 § BFL. Man kan jämföra med Mattsson reflektion över överenskommelser mellan Finland och Norge, mellan Finland och Sverige och mellan Sverige och Norge som lätt att praktiskt använda vid gränsövergång. Däremot skiljer det danska skattesystemet, vilket skapar problem med de nationella reglerna i övriga nordiska länder. Särreglerna mellan Danmark och Sverige visar på svårigheter att få lagarna att stämma överens med EU-domstolens krav.⁹¹⁷ Tyvärr ligger det därför nära till hands att dra en parallell till EMRD och svårigheter att tillämpa de

⁹¹⁴ Linnakangas (Verotus 2010) s. 14 ff. Experter inom skatterätt finns dock numera på högsta nivå. Under första hälften av 1900 talet fanns det endast en person som doktorerat i skatterätt. Under 1950-talet tre till varvid alla dessa fyra numera har avlidit. Idag finns det mot detta ett relativt sett stort utbud av doktorer i skatterätt. Efter 1990-talet har ett 40-tal doktorander doktorerat. Till år 1990 disputerade skattedoktorerna utslutande vid Helsingfors Universitet. Sedan sekelskiftet 10 disputerade skattedoktorer i andra Universitet eller Högskolor. Av dessa är 77,78 % på finska, 12,96 % på svenska och 9,26 % på engelska.

⁹¹⁵ Olsson (2008) s. 348.

⁹¹⁶ Torckel (2011) s. 571-574. Jmf Hultqvist (SvST 2009) s. 265.

⁹¹⁷ Mattsson (2007) s. 232.

mänskliga rättigheterna så som vore idealiskt. Hur komplicerad med skilda rättssätt och anpassning är svårt att förutspå, men säkert är att en anpassning är av nöden, *ne bis in idem* enligt protokoll 7 artikel 4 kan också som enskilt fenomen visa i de skilda komponenterna och betoningen på om ”bis” har *spärrande kvalitet och effekt* som *slutlig* och som så utgör *anklagelse för brott*. Detta kan också ge en bredare tolkning av ”idem” i linje med *Zolotukhi v Ryssland* 14939/03. I överensstämmelse med den inhemska tillämpningen av beskattningslagarna är en integrerad beskattning som grundar sig på vilken grad av förseels det gäller.⁹¹⁸ *Ne bis in idem* kan möjligen tolkas så att det gäller endast brottmål, men en besvärlig tolkning i protokoll 7 gäller *granskas på nytt*.⁹¹⁹ Självkriminalisering är också en problemställning som inte kan negligeras och snarlik föregående.

Det föreligger en risk om beskattningen blir alltför mycket politiserad för ökade skattebesvär. Redan genom Schengenavtalet har *ne bis in idem*-principen fått också i Europeiska mänskörättskonventionen förbud mot process i samma konventionsstat.⁹²⁰ En annan risk utgör ”globaliseringen och den internationella skattekonkurrensen och behovet att trygga den inhemska skattebasen” anser Olsson.⁹²¹ Problematiken inom straff och influerande av internationell lag visar avsnittet *ne bis in idem* på och behovet av nya gränsdragningar i skatterätt och straffrätt. Skatteverket äskar lagstiftning.⁹²² Hur de internationella aspekterna kommer att kunna skapa en extern press på utvecklingen av nationella förhållanden, vill jag försöka redogör för i nästa kapitel.

⁹¹⁸ Helenius – Hellsten (2010) s. 116-123.

⁹¹⁹ Pellonpää – Gullans (DL 2011) s. 415, Helenius – Hellsten (2010) s. 133-138.

⁹²⁰ Pellonpää (2007) s. 82. Se vidare i kapitel 6.

⁹²¹ Olsson (2008) s. 350.

⁹²² Skatt.fi Hur påverka principen ”Ne bis in idem” i skatteärenden. Sista stycket. 20.1.2012.

III

DET EXTERNA TRYCKET OCH BESKATTNINGSPRINCIPER

5. UTLÄNDSKA FÖRHÅLLANDEN

5.1. Rättens lokala förankring

Rättssamhället bygger på den gamla antika lagstiftningen för medborgarna⁹²³ och den kristna rättssynen. Kyrkans framgång i tiderna byggde dels på läran och god organisation, dels på monopol i tron om den enda sanningen. Kristendomen gav ett koncept med stäng moral, men ett lätt sätt att leva om man bekände sig till denna tro. Kyrkan fick i Romarriket år 313 en gynnad ställning som ett led i rätten att ha laglig egendom.⁹²⁴ Spridningen av den kristna etiken och påvens administration och den katolska kyrkan har visat sig bestå, medan olika diktaturer och sociala system har kommit till korta.⁹²⁵

Man kan säga att dagens västerländska ideologier inriktar sig på de mänskliga rättigheterna där en rättsstat koordinerar den offentliga lagstiftningen inklusive beskattningen med internationalism.⁹²⁶ Etik, tro och samhälleliga förmåner tas över av staten. Välståndet kräver skatter och rättvis behandling av medborgarna. En stark social stat kräver litet eller ingenting av kyrkan⁹²⁷ medan en stark kyrka behövs i en stat med svagt socialt engagemang.⁹²⁸ Ett fungerande socialt nätverk kan också kännetecknas av en passiv kyrka,⁹²⁹ varvid kyrkan finns men behöver inte använda sina resurser för sociala ändamål.

Statens stora dilemma är när en inflyttad individ utan att tidigare ha kunnat äga ett socialt skatteengagemang eller ge en skattebas för sociala förmåner, men ändå kräver samma sociala förmåner som en skattebetalande medborgare. Detta har man funderat på. Kunde man ha en bindning till vistelsetid och social förmån som uppstått först efter det att man på något sätt förtjänat in den? Det skulle kräva särskilda och ingående analyser för att kunna svara på denna fråga. Spontant förefaller det mig skäligt för att inte säga rent rimligt. En social förmån kan verkligen inte diskriminera en inhemsk medborgare om han haft möjligheter att betala men varit förhindrad, eller kan anses någon gång

⁹²³ se t.ex. Aristoteles (2004) s. 30.

⁹²⁴ Hägg (2006) s. 24 ff.

⁹²⁵ Hägg (2006) s. 7. Författaren inleder sin bok om Påvarna med: ”Hur många divisioner har påven?” ... tillskrivs Stalin. ... ordförande Mao med devisen: ”Makt växer ur en gevärspipa!” ”Jag förenar mig med författaren om att dessa och också (s. 8) ”Napoleon, Mussolini, Hitler och Franco” är borta. Lagen och lagligheten förefaller att kunna överleva politiska dimensioner. I något verk har jag läst att den kristna kyrkan följde upp och anpassade sig till de rådande kulturerna där den vann insteg. Detta ligger utanför mitt arbete, men jag kan notera att den hedniska midvinterfesten inföll tidigare och ersattes med julen osv. Detta tyder på att påståendet har en historisk relevans.

⁹²⁶ Heuru (2003) s. 49.

⁹²⁷ Det kan föreligga förbud mot kyrkan, som i tiden i de kommunistiska totalitära staterna. Se min licentiat avhandling: ”Rätten till skatt för kyrkan i Finland.”

⁹²⁸ De anglosaxiska staterna har relativt litet socialt engagemang. Se: aa. och ”Rahan Teologia”.

⁹²⁹ Den nordiska välfärden kunde svara rätt väl mot detta.

kunna göra det. För verkliga flyktingar måste de då på grund av humanitära och kristen etik få ett understöd som grundat sig på ett statligt budgetanslag och följer en flyktingkvot och dess distribuerade understöd. Detta är ett exempel på en delegering till transfererad skattehjälp utan att man i ett välstånds samhälle sysslar med kristen frivillig hjälp. Det följer synsättet enligt ”Rahan teologia” (Peningens teologi). Enligt Lax saknar EU migrationsprogram, hur och vem får komma till Europa.⁹³⁰

Kommunerna i dagens Finland får till sina flyktingförläggningar budgetanslag av staten. Missionsbehovet kan föra in tankar på att en annan lösning om kyrkan kan ges en ny viktig social stödroll för flyktingar som personligen annars faller igenom samhällets sociala nätverk. Stat – kommun – kyrka kan inom dagens ramar samverka för nya utmaningar. Inom den offentliga förvaltningen gäller rätten i varje land enligt nationella normer och en komponent i rättsuppfattningen kan vara språket. En annan del är den nationella rättstraditionen.

5.2. Lagens möjligheter i globaliseringen

5.2.1. Rätten och lagens utveckling

Rättsvetenskap föddes under högmedeltiden först i Italien på 1100-talet, men den grundade sig på forskning med en skolastisk metod med rötter i antikens juridiska text och romersk rätt. Under 1200-talet utvecklade bland annat dominikanermunken Thomas av Aquino vad man betecknar som en skolastisk rättsuppfattning⁹³¹ som svarar mot en nyplatonisk kristen världsbild. I och med att rättsutvecklingen leddes av denna kyrkliga syn skedde det före den egentliga svenska statsbildningen och statsläran. Dagens svenska stat grundades först under 1100-1200-talet, med en redan då väl etablerad kyrka. Då hade kyrkan uppstått med sina åtagande och funktioner i någon form av vad man kan uppfatta som en institution med offentligt rättsligt status.⁹³² Den katolska kyrkan införde den kanoniska rätten i Norden, men dess inverkan på rättshistoria var ringa. Locke anser enligt Rawls att Guds dom och skilda straff inte kan avskräcka. Tvärtom medför det en fara för den liberala rätten och den allmänna uppfattningen av grunden för naturrätten.⁹³³ Vad beträffar rättshistorias uppkomst i Norden skedde det dock flera

⁹³⁰ Lax föredrag för Ekonomiekandidatföreningen (2009).

⁹³¹ Pihlajamäki – Pylkkänen (1996) s. 6 ff

⁹³² Kaufmann (1996) s. 47 f. „öffentliche Person, die das Menge besorgt“ = en offentlig person som betjänar mängden; vidare: anordning av förnuftet till allmänt väl, för envar som gemenskapen drar försorg om förkunnat.

⁹³³ Rawls (2008) s. 121.

hundra år senare än vad förhållandet varit i mellan Europa.⁹³⁴ Ursprungligen fanns det en tillämpad skolastisk antik grekisk filosofi, som metod i undersökningen av den Romerska rätten. En parallell utveckling skedde inom den romersk-katolska kyrkan, såväl för administrationen som för rättsväsendet inom kyrkan. Den världsliga och den kyrkliga administrationen och rättsmaskineriet skildes senare åt från varandra. Den katolska kyrkan skapade egna normer, ur vilken den kanoniska rätten uppstod. Inom kyrkan började man systematiskt analysera den kanoniska rätten på motsvarande sätt som den romerska i universitet. Romersk och kanonisk rätt levde således till att börja med sida vid sida, med ömsesidiga influenser.⁹³⁵ All liberal rättslig politisk rättssyn måste ändå vara förankrad i det samhälle det verkar i. Beaktas inte det intellektuella stödet kan det leda till despotism, som den svaga Weimarrepubliken och senare diktatorers maktövertagande.⁹³⁶ Despotism utvecklar inte differentiering. Rawls anser t.ex. att Habermas etiska diskurser endast är normer för deltagande i moralen, som alla kan godta.⁹³⁷

Den normativa rätten är beroende av den nationella tillämpningen av skilda lagar förutom språket som är ett lokalt instrument. Innan vi går in på globalisering så är det viktigt att se på de enskilda komponenterna som varje nation bidrar med i sitt rättsväsende. Vilken betydelse har rätten för den nationella lagstiftningen och rättsuppfattningen? Man kan avväga om det är frågan om sakfrågor eller rättsfrågor. Som exempel anför Hellner tysk rätt där innehållet beaktas i den egna rätten medan fransk rätt beräknar skadestånd för personskada i sakfrågor. Dessa kan inte avgöras av Cour de Cassation utan Cour d'Appel gör sina egna beräkningar för skadeståndspraxis. (jmf. t.ex. den statliga inlösningsrätten och ersättningskyldighet i ett fall i Frankrike 22.09.1994 EMRD:A-296-A *Hentrich* som behandlas i 6.6.). Svensk rätt följer faktiska förhållanden och processhandlingar, enligt innehållet i rättsregler och rättsliga argument.⁹³⁸

Det svenska tillvägagångssättet svarar väl mot det finska, där endast ett beslut som har en prejudicerande betydelse för en lag kan beviljas besvärstillstånd till högsta förvaltningsdomstolen. Man kan därför kanske se på vad allmänna legalitetsprinciper kan innebära. En lag ger ett förbud för något eller tillåter inte det. Vilken betydelse eller vikt skall man fästa vid ett förbud? (Se 6.8.)

Leder ett brott till sanktioner? Och kan dessa sanktioner genomföras? Denna senare fråga har relevans här. I HFD 2007:67 gäller skattehöjning i ett mål som berör beskatt-

⁹³⁴ Pihlajamäki – Pylkkänen (1996) s. 10.

⁹³⁵ Pihlajamäki – Pylkkänen (1996) s. 6.

⁹³⁶ Rawls (2008) s. 6.

⁹³⁷ Rawls (2008) s. 19.

⁹³⁸ Hellner (2002) s. 64.

ning och Europeiska människorättskonventionens 6 artikel med hänvisning till rättvis rättegång och muntlig behandling. FD hade utan muntlig hört A, sänkt skatteförhöjning till 75 000 mark. Förfalskning av A:s underskrift ledde till att A önskade behandling muntligt. HFD återremitterade ärendet till FD för muntlig behandling. (21 § GL, 38 § Förvaltningsprocesslagen och artikel 6 Europeiska människorättskonventionen.) HFD 2011:41 återremitterades ett mål till FD för ny beräkning av beloppet för skatteförhöjning av punktskatt. Ärendet gällde införsel av cigaretter från tredje land som inte deklarerats under tiden 1.1.2002–12.9.2006. Grovt skattebedrägeri förelåg. Omröstning 4-1. 32.1. p. 3 § punktskattelagen, 22 § GL, artikel 6 i Europeiska människorättskonventionen samt sjunde tilläggsprotokollet artikel 4 Europeiska människorättskonventionen.⁹³⁹

I exemplen ovan leder grovt skattebedrägeri till skattehöjning. Däremot kan ett uraktlåtande av myndighet leda till ny behandling, vars utgång inte ges av HFD. Brott beivras men det kan finnas sociala lagar och sedvänjor. Skyldighet att följa sociala lagar för dem som lever i samhället och tillämpning av dessa bör iaktas. Man kan särskilja mellan lagar och sedvänjor i samhället. Samhället ställer upp lagar som dess medlemmar är överens om att följa och sedvänjor följs frivilligt inom de samfund där man rör sig.⁹⁴⁰ Aristoteles konstaterar:

”Genom att skapa vissa vanor hos medborgarna gör lagstiftarna dem till goda människor, eller åtminstone är detta ett önskemål för varje lagstiftare, och de som inte fullgör denna uppgift väl missar sitt mål.”⁹⁴¹

Detta ingår som ett påstående i en fungerande demokrati, som alltså vill leva med goda människor, enligt givna lagar, för att ge ett tryggt samhälle åt alla medborgare och kunna uppehålla en god samhällsordning. Lagstiftningen bör också bygga på tanken om belöning och straff.⁹⁴² Rousseau filosoferar enligt Rawls: Vad folket allmänt identifierar som gott accepterar de också godtagbart för det politiska.⁹⁴³ Rättvisans två principer: lika stor frihet för envar, social och ekonomisk ojämlikhet bör ordnas till rimlig fördel och öppna ämbeten för alla.⁹⁴⁴ Segregation genom differentiering är otillåtet.⁹⁴⁵

Utgående från en fungerande ekonomi sker beskattningen i samhället med andra ord för att ge tjänster, som man är överens om att behövs eller för att slippa enskilt

⁹³⁹ Jämför HD 2010-162 där Ne bis in idem ansågs utgöra ett hinder. Jmf Lehtonen (2011) s. 80.

⁹⁴⁰ Dworkin (2001) s. 48 ff. ex. Manliga kyrkobesökare tar av sig hatten i kyrkan, frågar man honom är svaret att det hör till och envar som inte följer reglerna kritiserar eller tillrättavisas. Är man inte medlem av kyrkan förefaller seden vara närmast att jämföra med en obsoleta, alltså sakna betydelse.

⁹⁴¹ Aristoteles (2004) s. 50.

⁹⁴² Aristoteles (2004) s. 68.

⁹⁴³ Rawls (2008) s. 224.

⁹⁴⁴ Rawls (1999) s. 76 f.

⁹⁴⁵ Dworkin (2001) s. 33 Avsaknaden av kontroll får inte leda till fördelar för de som slipper kontrollen.

omak. Det senare, att fånga tjuvar eller små förbrytare, är i rättssamhället delegerat till polisen. Att beskattning av en del upplevs som orättvist och skulle leda till skatteflykt innebär krav på skattens lagliga normer och givna regler som följs. Därför är myndigheternas sociala skyddsnät och ett fungerande skatteväsende av stor betydelse. Det kan inte omöjliggöra brott eller dess utövande, men strävar efter att ge ramar vi kan komma överens om. För att få det att fungera i vid bemärkelse är därför en god administration och ett kommunikativt språk väsentligt!

5.2.2. Rätten och språket

Aristoteles tar upp i femte boken i "Den Nikomachiska etiken" rätten. Han anför att vad som är olagligt och vad som är rätt preciseras i lagen.⁹⁴⁶ Avgränsning av lag eller sedvänja redogör Dworkin för med ett exempel som seden att ta av sig hatten i kyrkan.⁹⁴⁷ Den anglikanska lagstiftningen är enligt honom närmast en teori i allmänt förfarande.⁹⁴⁸ Domstolarna kan därför ofta verka med en stor självständighet.⁹⁴⁹ Derrida anför att en var bör uttrycka sig på ett språk som inte är ens eget då det är mer rättvist juridiskt – etiskt – politiskt om det är frågan om en gäst i en demokrati där det råder ett annat majoritetsspråk. Detta är den starkas lag mer än en demokratisk rätt.⁹⁵⁰ Fornengelskans Beowulfskvädet kan enligt Theutenberg tyda på att Wulfilas s.k. Silverbibel i sin gotiska översättning i form av ariansk kristendom redan på 400-talet skulle ha lett till kontakter för geaterna (göter eller västgötar) till kristendomen.⁹⁵¹

Rätt och språk hör lokalt ihop. Skatteförvaltningen godtar att finsk medborgare använder antingen finskt eller svenskt modersmål. Upprätthållande och utvecklingen av språkkunskap, som behövs i arbetet, är också en skattefri förmån CSN 1989 B 521. Om språkkunskaper inte behövs i arbetet är det att ses som skattepliktig förmån. Språkkurser som ordnas för personal är skattefri förmån då det ses som hobbyverksamhet.⁹⁵² Låt oss uppehålla oss kort kring språkets betydelse utöver den service för kunder det kan medföra. Det förefaller mig som en chimär att tro att Norden varit avskild utan kontakt med Västeuropa sedan länge.⁹⁵³ Spridningen av den Romerska rätten skedde redan i olika

⁹⁴⁶ Aristoteles (2004) s. 129.

⁹⁴⁷ Dworkin (2001) s. 50.

⁹⁴⁸ Dworkin (2001) s. viii f.

⁹⁴⁹ Dworkin (2001) s. 24.

⁹⁵⁰ Derrida (2005) s. 9. I Finland kunde man ställa sig fråga: Kunde det innebära att finnar använder svenska och svenskar finska för ökad jämlikhet? Alla engelsmän skulle tala allt utom engelska osv.

⁹⁵¹ Theutenberg s. 41. Jmf! Folkvandringstiderna 400 med Goter från dagens Sverige till Svarta havet.

⁹⁵² Skatteförvaltningens publikation 43R.11 s. 302.

⁹⁵³ Se t.ex. Olaus Magnus Historia om de Nordiska folken (2001). Man kan också notera redan för 1000 år sedan vikingarnas härjningståg. Verket skrev Olaus Magnus på latin under den tid som han vistades i Rom, då Norden valt lutherdomen i stället för den katolska tron.

former, varvid Dworkin omnämner de anglikanska områdena som gick in för flera andra rättstillämpningsnormer än det Heliga romerska riket av tysk nation.⁹⁵⁴ De skilda utvecklingarna av rätten i den västerländska formen kan ha flera kulturella och historiska orsaker. Första steget är möjligheterna att kommunicera, vilket sker över ett språk. Det tidigare vetenskapsspråket latin⁹⁵⁵ ersattes i samband med reformationerna av landets nationalspråk⁹⁵⁶ och detta kompletteras idag alltmer med engelska.⁹⁵⁷ Trots det förs överläggningar t.ex. inom EU-domstolen mest på franska enligt Agell.⁹⁵⁸ Om än detta stämmer, kan man anse att det visar på det problem ett språk kan ge och därför har man valt att ha ett och samma språk i ärendet. Är detta objektivt sett rätt och alltid rättvis? Den bör alltid dock kunna respektera plikt och vara legal. Kan en handling vara såväl legal som rättvis?⁹⁵⁹ En rättegång förs inte längre på latin utan ett nationalspråk anses korrekt. Dagens ekonomi kan sägas vara en relativ växande vetenskaplig kunskapsenhet⁹⁶⁰ där man kan söka efter sanna och verkliga motiv som ges av skäl som skall leda till en universell preskriptivism.⁹⁶¹ I samband med tolkning av lagspråk, då flera traktat

⁹⁵⁴ Tamm (2002) s. 287 Englands rättshistoria kan man ifrågasätta om det ens på 1700-talet hade en gemensam europeisk rättshistoria. Skottland däremot som låg i opposition till England markerade detta med att ha mer större kontakt med *ius commune* i Scots Law. Aa. s. 325 f. Utvecklingen i England har inte följt den europeiska kodifieringsprincipen. Således saknas en rättsvetenskaplig tradition och hjälpmedel med kontinenten. Aa. s. 328 "Legal transplants" överföring av rättsregler eller som jag skulle kalla det rätts-smitta. Inflytande av EU-rätt och USA ökar, vilket det senare påminner om receptionen av *ius commune* under medeltiden på grund av det ekonomiska inflytande från USA i Europa. Jmf med situationen med grundlagen i Storbritannien. Aarnio (2006) s.21. Den romerska rättstraditionen bröts på 1200-talet i England.

⁹⁵⁵ Janson (2002) s. 52. Under Augustus (eg. Octavianus 63 f. Kr. – 14 e. Kr.) tid talade de flesta invånarna med säkerhet andra språk men i de östra delarna fick latin⁹⁵⁵ aldrig ett starkt fäste. Aa. s. 99 "Under 800-talet fick nästan hela Väst- och Centraleuropa en enhetlig kyrka med präster som var förhållandevis välutbildade i latin. Några andra människor med utbildning fanns knappt." I och med att vetenskapen utvecklades av kyrkan kan man med andra ord se att det ända till reformationen var det tongivande vetenskapsspråket, men också grunden för all vetenskap. Den logiska slutsatsen blir att där kristendomen bredde ut sig och tog hand om utbildning och undervisning skedde en utveckling avgränsad av det latinska språket. Detta stämmer väl även med skatterättens rättshistoriska utveckling redovisad i kapitel två. Jmf dock med noten ovan om England.

⁹⁵⁶ Åberg (2002) 25 f. „Stormaktstidens kungar kände stolthet över sitt språk” ... även franska furstar skulle få svar på svenska eller tilläts använda latin. Hultman s. 1 "Svenskan är ett av jordens bästa och mest beskrivande språk." s. 4. svenskan saknar reglerad normering av språket, "Var och en får tala och skriva som han och hon vill..." Det finns dock accepterade rättesnören. *Detta föranleder mig att påstå att varje språk utgör någon form av en begränsning. Kan man flera språk, har man tillgång till flera begränsningar med möjlighet att bli förstådd av flera människor.* Ingen kan dock tränga sig djupare än på sitt modersmål. Olika nationer har sedan lagat för att trygga de medborgerliga rättigheterna också i språkligt hänseende. Jmf. Jansson s. 168 "svenska" i skrift dyker upp först i början av 1300-talet i.st.f.latin.

⁹⁵⁷ Tamm (2002) s. 328. Jmf. T.ex. Förordning om fartygsbemanning, besättningens behörighet och vakt-hållning 19.12.1997/1256 5 a § (20.10.2005/841) Arbetspråk på bryggan: Det skall finnas beredskap att på fartygets brygga använda engelska som arbetspråk i enlighet med bestämmelserna i regel 14 punkt 4 i kapitel V i 1974 års internationella konvention om säkerheten för människoliv till sjöss (FördrS 11/1981). OECD:s officiella språk franska och engelska.

⁹⁵⁸ Agell – Malmström (2006) s. 41.

⁹⁵⁹ Derrida (2005) s. 25.

⁹⁶⁰ v. Wright (1991) s. 24 f.

⁹⁶¹ v. Wright (1993) s. 222 ff.

reglerar ett avtal, är ändamålet och syftet avgörande. I Sverige har man ansett att Wienkonventionen bör tillämpas, mellan enskild och stat.⁹⁶²

Redan regionalt kan man se en utveckling av det svenska lagspråket som skiljer sig beroende på ämne, ort och land. Tidigare var lagspråket influerat av tyskan, vilket ledde till kanslisvenska, med verbet sent i satsen.⁹⁶³ Detta är dock inte som i latin där verbet är sist i satsen. Numera påverkar den anglosaxiska kulturen, och språket allt mer med verbet tidigare i satsen.⁹⁶⁴ Dessutom förekommer i Finland och Sverige skilda ord för samma sak. Det är till exempel ord som endast har kvar sin historiska användning i Sverige men här helt svarar mot en korrekt situation i landet. Som exempel på detta, kan nämnas den finländska häradshövdingen.⁹⁶⁵ Behovet, historia och sedvänjor kan leda till nödvändigheten att utveckla språket i ett land. Inom det anglosaxiska området kan man jämföra tyskans *Gesetz* och *Recht* med engelskans *law*,⁹⁶⁶ samt svenskans lag och rätt.

Det är signifikant för språkets utveckling och behovet av en meningsfull lagtext att orden skapas och språkbruket utvecklas för nödvändiga behov. Som här anförts är just detta, att svenskan och tyskan anser sig i språket behöva skilja mellan lag och rätt en gemensam nämnare, som återspeglar dels språkens gemensamma stam men kanske än mer bekräftar rättskulturens utveckling på ett likartat sätt. Märkas kan nämligen att engelska och svenska likaledes anses vara närbesläktade fastän engelskan har ett ord medan det franska latinbaserade språket med ”loi et droit” visar på en precision som mera liknar det tysk-svenska behovet och det latinska *lĕx* = lag, regel eller *iūs* = rätt, lag.⁹⁶⁷ Finsk medborgare har alltid rätt till att använda finska eller svenska i egen sak.⁹⁶⁸

Globaliseringen kan leda till möjlighet eller också utgöra en fara. Stieglitz med erfarenhet från Världsbanken ser i det monetära systemet fundamentala problem.⁹⁶⁹ En modell om tillväxt och olika utvecklingskedan i industriländer och utvecklingsländer kan

⁹⁶² Pelin (2004) s. 139. Wienkonventionens tolkningsregler mellan enskild och staten (RÅ 1987 ref. 167 och RÅ 1996 ref. 84.) Pålsson (2007) s. 131-132. Jmf. 17.1 § GL Finlands nationalspråk är finska och svenska. 17.2 17 § GL rätt i egen sak att av domstol och andra myndigheter använda sitt eget språk.

⁹⁶³ Jensen m.fl. (2002) s. 14.

⁹⁶⁴ Jensen m.fl. (2002) s. 15.

⁹⁶⁵ Svenska Akademiens ordlista (1998): s. 338 häradshövding (hist.). Häradshövding (hist.) motsvarar nutida lagman. Vidare: Häradsrätt = Tingsrätt.

⁹⁶⁶ Dworkin (2001) s. 38. Prisma: Modern engelsk-svensk ordbok (1983) s. 153 **law** 1 lag, regel 2 lag, rätt 3 juridik 4 förspråk 5 frist. Jmf Koivisto (2011) s. 230 Foucault skiljer mellan lag och rätt.

⁹⁶⁷ Loi = lag; regel *fair loi* = gällande lag; *men faire la loi* = ge order, befälla. Droit = lag; rätt; kan också betyda rättighet. Norstedts:Franska ordbok (1997)s.293 o. s. 169. Här ovan avses lag och rätt. Här är engelskans law närmare latinets mångtydiga lex = lag; 1. laglig bestämmelse, formel, kontrakt, villkor uppgörelse överenskommelse; 2. a) lagförslag, -motion, föreslå, väcka förslag ... b) förordning, lagbestämmelse ... 3. lag = regel, föreskrift, krav, ordning, form, ... se Norstedts Latinsk – Svenska ordbok (2004).

⁹⁶⁸ Skatteförvaltningens publikation 284rv10 s. 325.

⁹⁶⁹ Stiglitz (2003) s. 9 ...”ekonomisk rådgivare under president Bill Clinton. Världsbanken ... chefekonom och vicepresident i nära tre år.”

ses som skilda faser som när marxister utgår ifrån med utvecklingslagar, vilka beaktar det politiska och sociala behovet. Denna evolutionism kan jämföras med en produkts livscykel, där individerna i ett samhälle är aktörer.⁹⁷⁰ Ur finansiell synvinkel anser Stieglitz att övergången från kommunism till marknadsekonomi har lyckats i Kina, Vietnam och några östeuropeiska länder, medan han inte kan se att globaliseringen som så, annars främjat stabiliteten i världsekonomin.⁹⁷¹

Den nationella lagstiftningen ger exempel på fall som inom den europeiska gemenskapens andra officiella språk får en nyanserad annan innebörd.⁹⁷² Inom EU-rätt anses det bestyrkt att alla språk har lika värde.⁹⁷³ Ett problem kan uppstå då samma ord i skilda länders modersmål skiljer. I finska anför Björne att man målmedvetet strävar efter att skapa nya ord för att ”bemästra uppkommande rättsliga problem”, vilket också är vanligt i många andra språk.⁹⁷⁴ God revision och god förvaltning förutsätter alltid kontrollmöjligheter. Det att samma domslut får ett visst skilt innehåll är ett tydligt exempel på problem som en översättning kan medföra. I domsbeslut redogör man alltid för vilket originalspråket är. En passus om att ifall det uppstår tolkningsproblem gäller ett visst språk rationellt, men är det tillräckligt? Ett exempel kan vara OECD:s dubbelbeskattningsavtal som är engelskt eller franskt där man inte beaktar att offentlig förvaltning omfattar också kyrkor som i Finland och Tyskland. Följden kan bli att en tysk kyrkligt offentligt anställd ämbetsman i Finland varken kan beskattas i Tyskland eller Finland.⁹⁷⁵

Problemet är inte bara lingvistiskt,⁹⁷⁶ rättsetiskt eller ekonomiskt. Skild tro, låt oss börja med, katolsk tro⁹⁷⁷ med enväldiga kungar i sina kungariken av Guds nåde, kontra protestanter utan förbund med stats- och furstemakt, men med en mera påträngande ekonomi. Den lutherska tron beskyller en del människor för att driva samhället ekonomiskt effektivt. Detta kan utvidgas till andra protestantiska reformerta religioner som Calvinismen, där Gud inte förbjudit vinst begreppet.⁹⁷⁸ Vidare kan man se på den puri-

⁹⁷⁰ Fivelsdal – Jensen (1990) s. 252. Introduktions-, tillväxt-, mättnads- och tillbakagångsfasen.

⁹⁷¹ Stieglitz (2003) s. 220. Jmf. rättsutvecklingen t.ex. Hallberg (2005) s. 182.

⁹⁷² Graver (2005) s. 128. Ett danskt fall gör gällande att kontroll av en offentligt upphandlad tjänst måste ske av egna tjänster. Författaren resonerar kring huruvida det skall vara en eller flera kontrollfunktioner med hänvisning till engelsk, italiensk och nederländsk översättning som gör det möjligt att flera ägare kontrollerar det bolag som bildats för offentliga tjänster av flera kommuner.

⁹⁷³ Dahlberg (2007) s. 160.

⁹⁷⁴ Björne (2003) s. 83.

⁹⁷⁵ Erä-Esko (2009) s. 110 f.

⁹⁷⁶ Sharrock – Read (2002) s. 163. Jmf. Aarnio (2006) s. 201. “...itse sääntöjen *status* on ongelmallinen.” Enligt Wittgensteins grammatik utgör språket i självt ett problem då man inte kan gömma sig bakom dess regler i och med att det saknas något att gömma sig bakom. Wittgenstein (1981) s. 206 En logisk form måste kunna beskrivas genom språkets struktur. (“... logische Formen mit der Sprache beschreiben kann.”

⁹⁷⁷ Janson (2002) s. 90. „Romerska kyrkan hade latin som sitt språk“.

⁹⁷⁸ Samuelsson (1964) s. 36-39.

tanska anda med Benjamin Franklin, som exempel med fullkomlig sekularisering, där sabbaten var hans tid för forskning.⁹⁷⁹ En viss konflikt mellan två likvärdiga språk eller religioner kan skapa synergieffekter. ”Wirtschaftswunder”⁹⁸⁰ efter 1945 i Väst-Tyskland med katoliker och lutheraner skapade tillväxt medan monokulturell ateism i Öst-Tyskland stagnation.⁹⁸¹ Också Finland med två nationalspråk visar på ekonomisk tillväxt.

Max Weber analyserat och kritiserat i ett kort anförande fraktioner som exempel på skilda faktorer, enbart utvecklingen inom kristendomen. Enligt Weber följer redan som så dessa skilda ekonomiska och rättsliga linjer, för att inte ytterligare spekulera i socialpolitiska mönster.⁹⁸² I bl.a. Webers uppfattning om ekonomisystem anser Tolonen att rättsystemet och rättsvetenskap tillämpats ur en ekonomisk synvinkel.⁹⁸³ Ändå återstår det att finna en brygga mellan förvaltning och ekonomi där dessa kan möta rättsvetenskapen, där ett ekonomiskt tänkesätt påverkar lagstiftningen.⁹⁸⁴ Problemet med den ekonomiska vetenskapens begränsning är dess ram avgränsad genom knappa resurser. Lagen och nationalekonomin talar om skatt för finansiering av förnödenheter i en ordning som prioriterar vad som anses som viktigt inom politiken. Är besluten rationella leder det ändå till, att dessa blir mindre politiskt influerade.⁹⁸⁵ Hur det globalt ser ut med flera andra trosläror kan jag inte här ta ställning till, men i följande stycke kan vi ändå försöka se på etiken och sedan samspelet mellan ekonomi, rätt och religion. Noteras kan att Artikel 24 som ger förbud mot diskriminering vid beskattning så att Finland inte kan beskatta schweizare i Schweiz strängare än en finländare bosatt i Schweiz.⁹⁸⁶

5.2.3. Rättsvetenskap och etiken

Man kan se att under skilda tider gäller skilda språk eller samma språk kan betyda något annat senare i tiden, förutom dess skilda användning i skilda kulturer.⁹⁸⁷ I överensstämmelse med detta skapar varje vetenskapligt språk ett paradigm.⁹⁸⁸ Här kan man också

⁹⁷⁹ Samuelsson (1964) s. 64 f.

⁹⁸⁰ Ekonomiskt under

⁹⁸¹ Sebestyen (2010) s. 131 f.

⁹⁸² Påståendet att den största intelligentian inom katolska familjer sökte sig till kyrkan kan förklara den genetiska avmatningen och tentativt försök att på ett rationellt sätt se ett tillväxande naturligt positivt urval som led inom den katolska kyrkan jämfört med den protestantiska. Se också t.ex. Popper (1997) s. 86 ”nedärvda strukturer... den genetiska koden eller genom traditionen”. Jmf. Max Weber och Samuelsson.

⁹⁸³ Tolonen (2005) s. 237 f.

⁹⁸⁴ Tolonen (2005) s. 239 f. Tolonen anför som ett gott exempel de inhemska konkurrensreglerna eller motsvarande EU - lagstiftning. Jmf. Tidigare anförd offentlig upphandling och 21 § och 124 § GL.

⁹⁸⁵ Tolonen (2005) s. 241.

⁹⁸⁶ Skatteförvaltningens publikation 284 rv10 s. 189.

⁹⁸⁷ Sharrock – Read (2002) s. 183. Jmf. Timonen (1996) s. 4 rättsordning med normer och beteenden; s. 8 samhällsmoral.

⁹⁸⁸ Kuhn (1992) s.40 ff.

jämföra med en förvetenskaplig period med lösa strukturerade tankeskolor som sedan når en normalvetenskaplig fas för att bilda en strukturerad forskartradition. När den etablerade normeringen inte längre kan lösa problemen uppstår en kris. Krisen inom vetenskapen leder till en revolution varefter det uppstår ett nytt språkparadigm.⁹⁸⁹ Detta applicerat på globalisering skulle medföra att etiken bör följa kristna normer. Rättsläran och språket bygger på den grekiska antikens filosofi till vilken kristendomen har anpassat sig med sin monoteism. Noteras kan att etiken som så stakar ändå inte ut normer för en särskild moral enligt Sidgwick med Rawls som tolkare.⁹⁹⁰

Globaliseringen ifrågasätts runt om i världen av idag. Globaliseringen har givit hundratal miljoner människor högre levnadsstandard. För andra har det blivit mycket sämre.⁹⁹¹ I dag finns det också globala fläckar med fattigdom, där man måste ifrågasätta antingen fördelnings- eller socialpolitiken.⁹⁹² Internationellt finns inte en öppen, offentlig demokrati, vilket leder till att en internationell finansiering genom Internationella Valutafonden inte når alla länder lika.⁹⁹³ Globalisering och vetenskap måste bygga på någon form av gemensamt språk och rättsnormer som kan tillämpas. I och med att forskningen inte är en redogörelse för de skilda finansiella rönen hänvisar jag till speciallitteratur som berör detta. På nätet Stierle och Stieglitz i bokform, kan ge några erfarenheter eller synpunkter i skepsisen inför globalisering, vilka använts här som källor. Det kan vara frågan om viss populism, men utgår från en seriös tveksamhet.

Den rättsliga etiken kan tänkas grunda sig på tre nivåer. Den högsta utgörs av den rättsliga etiken som grundar sig på lagligt förarbete, lagar och rättspraxis. Mellannivån är källor med lägre signifikans, är icke officiellt material, som kan vara juridisk rättslitteratur och expertutlåtanden i branschen. Den tredje nivån är det som allmänt i samhället uppfattas som rätt. Den sista kan vara frågan om känslan för juridisk tradition och ändamålsöverbärande. Under demokratisk offentlig kultur ger religiösa, filosofiska och moraliska läror det demokratiska samhällets politiska och sociala ramar, vilket Rawls anser som samhällets förnuftiga pluralism.⁹⁹⁴

Denna subjektiva värdering och ett hypotetiskt antagande om en lags bakgrund undviks av skolade jurister, men kan vara vanlig bland lekmän. I och med att domstolen har

⁹⁸⁹ Knudsen (1990) s. 140 f. Popper (1997) s. 34 ff. anför Popper sin teori om hypoteser som är korrekta till dess de visat sig vara fel; a.a. s. 100 ff. Popper är kritisk till Aristoteles och Wittgensteins språk och definitioner. Wittgenstein (1992) s. 174 Språket är ett instrument. Kuhn (1992) s. 152 ff.

⁹⁹⁰ Rawls (2008) s. 380.

⁹⁹¹ Stieglitz (2003) s. 252.

⁹⁹² Stierle (2004) s. 4.

⁹⁹³ Stieglitz (2003) s. 260. (jmf. antikens Grekland)

⁹⁹⁴ Rawls (2005) s. 61. jmf även t.ex. Hellner (2002) s. 68.

nämndemän, som är lekmän och oftast valda genom partipolitiska förankringar finns det risker i lägre rättsinstans att en subjektiv uppfattning av misstag får övertaget i en dom. Ju ovanligare och osannolikt ett ärende är kan det vara verkligt svårt, så att det kodifierade rättssystemet kommer till korta. Hannu Tolonen konstaterar i en artikel att rätten har två dimensioner, ett grundbegrepp med elasticitet och vidare tolkning i växelverkan mellan begrepp på grund av verksamhetens dubbelnatur, och en självständig rättsordning som ett internt system av rättsinstitutionen.⁹⁹⁵

En lag som en dom måste grunda sig på någon rättsteori som *om* ett brott begås, *så vad* blir följden? Blir man frikänd eller är man skyldig? Leder det till straff eller böter? Rätten följer sin rättsetik och här kan man se skilda rättssyner. En lag måste uppfattas av samhällsmedlemmarna, som berör rättsregeln och dess giltighet i och med att innehållet skall svara mot uppfattningen av naturrätt.⁹⁹⁶ Allmännast är kanske rättspositivismen som måste fylla normer som statens rättsreglerande legitimitet som grundar sig på lång tradition, men också kunna tillämpas effektivt samt vara aktuell. Dessutom skall man kunna acceptera lagen, och anse den bindande.⁹⁹⁷

Impola har konstaterat att Weilil anser att varje institution lär enligt sin egen metod där det är viktigt att känna igen problemet och frågeställningar som svarar mot Wittgensteins filosofi. ”Rättens uppgift är att skapa ordning och balans mellan människokontakter, men ordning och balansen bestäms mera av själsliga och andliga faktorer än via samhällsfaktorer.”⁹⁹⁸ Rousseaus nationella samhälle speglar känsla och förstånd enligt Weilil med rätt – demokrati – individ av betydelse till omgivningen och andra individer, svarar mot analytisk positivism inom rätten.⁹⁹⁹ Detta grundar sig på en implicit iakttagelse av själens tudelade utveckling. Ena sidan som består av levande sanning som individen kan välja genom Gud, sanning, kärlek, det goda, rättvisa och laglighet. Den andra sidan utgörs av individens relationer till allmän historisk uppfattning av rättvisa och laglighet där lagligheten kräver att individen kan inordna sig.¹⁰⁰⁰

Den moderna rättsideologin strävar efter att nå ”fria” valmöjligheter. Dock skall rationella förpliktelser ge en norm på den västerländska kulturhistoria, vilket kan ge en teori, som leder vilse. Resultatet är rättspositivistisk rätt, som också kan innebära en kritisk rätt. Ett totalt kritiskt synsätt kan endast användas och bör i dag totalt kritiskt stå ut-

⁹⁹⁵ Tolonen (JFT 1993) s. 60.

⁹⁹⁶ Dworkin (2001) s. 14 ff. Hellner (2002) s. 22.

⁹⁹⁷ Dworkin (2001) s. 17 ff.

⁹⁹⁸ Impola (2005) s. 7 f.

⁹⁹⁹ Impola (2005) s. 24.

¹⁰⁰⁰ Impola (2005) s. 17 ff. Jmf. Hallberg (2005) s. 93 nämner betydelsen av detta som socialt kapital.

anför de historiska banden.¹⁰⁰¹ Aarnio anser att analytisk filosofi och hermeneutisk forskning, skall leda till de beslut som skall styra i rättslig analys.¹⁰⁰² Gott omdöme leder bäst till aktion.¹⁰⁰³ Mig förefaller det ändå som om en god förvaltningskultur med sina olika schatteringar redan visat på hur olika rättsnormeringar och ekonomisk rationell effektivitet kan uppstå, skulle kunna leda till en total globalisering med skild värderingsgrund och ha en ännu lägre signifikans att nå en hållbar ekonomisk effektivitet. Med skild värderingsgrund ligger redan enbart en hållbar ekonomisk plattform lägre än ekonomisk rationalitet. Som motpol kan man fråga sig huruvida välfärdsformen i Norden är hållbar globalt sett, vilket är en annan fråga. Man kan tänka sig lokalt lika väl som internationellt, att om välståndet sjunker får olika hjälporganisationer och kyrkan ökad betydelse. Men före det låt oss se hur och vilket ansvar samhället bär i dag.

5.2.4. Ekonomi, religion och nationen

Av ovan redovisade utveckling kan man säga att tre grundförutsättningar krävs för en lyckad globalisering. Rättsnormeringen skall vara enhetlig, den teologiska acceptansen tillräcklig och det förenade språket med de ekonomiska parametrarna möjliga. Under 1800-talet efter Napoleonkriget i det ännu splittrade Europa gjorde fredskonferenserna i Wien upp en nyordning. Nationalstaterna började allt mer på etisk och språklig grund få en ny legitimitet. Om man först ser på det heliga tysk-romerska riket som funnits under medeltiden kan Italien och Tyskland se sin pånyttfödelse under 1800-talet. Noteras kan att de skilda religiösa konfessionerna inte var längre signifikant avgörande. Småningom återuppstod ”urgamla statsbildningar” som de Italienska kungarikenas återförening med Garibaldi's hjälp och de tyska furstendömens statsbildningar genom Furst Otto von Bismarcks insats.¹⁰⁰⁴ Däremot kan resterna och problem från det tidigare västromerska rikets besittningar på Balkan¹⁰⁰⁵ ännu in på slutet av 1900-talet belysas med striderna i Bosnien-Hercegovina.¹⁰⁰⁶ Motsättningar i och för sig behöver inte leda till ett sämre resultat. Tvärtom kan skilda åsikter och konflikter leda fram till nya lösningar, men optimala lösningar är lättare att nå tillsammans.¹⁰⁰⁷ Det oaktagat kan globala lösningar, enligt min uppfattning, vara svårt att få tillstånd. Om man vill det eller ej hör ett lands demo-

¹⁰⁰¹ Riekkinen (2005) s. 175 f.

¹⁰⁰² Aarnio (Oikeus 2000) s. 414 f..

¹⁰⁰³ Aarnio (2006) 34.

¹⁰⁰⁴ Bring (2011) s. 305 ff.

¹⁰⁰⁵ Fredborg (1995) s. 12 ff. s. 14. ”Under 300-talet efter Kristus blev det romerska riket svårare att hålla samman och regera.”

¹⁰⁰⁶ Østergård (2000) s.75 Inlemmandet av B-H år 1878 i det Habsburgska riket var katastrofalt.

¹⁰⁰⁷ Lonka (2003) s. 12. Jmf. Kuhns syn på språkliga paradigm.

kratiska identitet intimt ihop med hur individen kan identifiera sig med sitt samhälle. Ojämlighet kan man inte förbise i och med avsaknaden av identiska idealistiska fria valmöjligheter.¹⁰⁰⁸

Från nomader till bosatta handlande folk är det ett långt steg. Ser man i dag på de ekonomiska förhållandena och nationalekonomiska premisserna kan man notera att flertalet högstående och prisbelönda forskare har USA som bas. Den mesta grundlitteraturen inom nationalekonomin är översatt från engelska till ett nationellt språk. Utbud och efterfrågeteorin kan ge grunden för en rättvis och rimlig beskattning. Prisbildningen på marknaden sker med högre pris där efterfrågan är stor och låg där det finns ett överflöd. Rätt grundar sig som vi här sett långt på romersk rätt anpassad till livet av i dag. Skilda nationer bygger upp sitt kodifierade rättssystem så att det fyller kraven på förutsebarhet, jämförbarhet och transparens. Avund och orättvisa skall kunna undvikas genom att man inte behöver inbilla sig att grannen eller grannstatens medborgare har det bättre. Om så är fallet riskerar ett land att avfolkas och ett annat att överbefolkas enligt fri prisbildningsteori och helt fri rörlig arbetskraft. Detta förutsätter dock kännedom och språklig färdighet att kunna byta land och eventuellt kultur.

En viktig komponent i ett rättssamhälle är den tro i stort, som gäller och den utgör en del av de nationella kulturerna. Den kristna etiken framhålls i flera länder genom domareden med två fingrar på Bibeln. Avkristnade samhällen i de ledande ekonomiska länderna har ändå haft tron, som en komponent i samband med att riket skapades. Först kom den kristna tron och sedan uppstod riket bland olika stammarna i Norden.¹⁰⁰⁹ De nordiska samhällen är homogent varvid moralen och värdegrunden är stabil anser Leijonhufvud, varvid länderna kan bygga på en gemensam etik i juridiken.¹⁰¹⁰

5.2.5. Individens rätt

Gott omdöme skiljer individens intellekt från förmågan och förberedelse för att kunna leda till rätt verksamhet enligt Aarnio såsom Simo Knuuttila utformat Aristoteles tankar. Enligt detta anser Aristoteles att politiken är ett funktionellt sätt att använda intellektet.¹⁰¹¹ Dworkin anser att rättsnormeringar antagligen utgörs av två regler i samhället. Antingen accepterar man samhällets moraliska värderingar och lagar, eller så förkastar man värderingarna.¹⁰¹² En annan dimension är att koordinera lagarna till de politiska

¹⁰⁰⁸ Stierle (2004) s. 5.

¹⁰⁰⁹ Se Erä-Esko (2003) Rätten till skatt för kyrkan i Finland kap 2.

¹⁰¹⁰ Leijonhufvud (2010) s. 74. Risken finns att det sker en förskjutning mot den Amerikanska synen.

¹⁰¹¹ Aarnio (2006) s. 34.

¹⁰¹² Dworkin (2001) s. 29.

målsättningar, som accepteras av samhällets enskilda väljare i en demokrati.¹⁰¹³ Inom beskattning kan en distribution av ett avdrag vara det konkreta som tjänar till en rättvis utjämning.¹⁰¹⁴ Det kan jämföras med handikapp, samma chans för envar.

Soikkeli anser att alla principer kan återföras till de positivistiska värderingsgrunderna och målsättningarna. Inom beskattningen är denna normering en del av den enskildas skatterättssäkerhet och lika behandling inför lagen. Den tydliga kvalitativa gränsdragningen mellan rättspraxis och rättsregler saknar en absolut rättsnormsnatur. De reflekterar sig själv i rättsväsendet, där skillnaden närmast kan ses i dess rättsreglers legitimitet. HFD beslut kan ses som den ram som låser rättsnormerna. Särskilt inom skatterätten, kan rättsnormeringarna leda till för stor teoretisering. Rättsnormer och anpassning av dess till den skattskyldige själv beror på subjektiva grunder. Tillämpning av förvaltningsrätten och ämbetsmannakårens agerande medför inte större rättstilltro för den skattskyldige.¹⁰¹⁵ Modern rättsideologi strävar efter att ge möjligheter att nå ”fria” valmöjligheter för den enskilda. Dock förpliktar rättens rationalitet en norm för västerländsk kulturhistoria, vilket kan leda till att den leder till en felaktig teori. Positivistisk rätt gäller, som en kritisk rätt.¹⁰¹⁶ Riekkinen sammanfattar vidare i en artikel om människors frihet och rättigheter, samt grundrättigheter vad det innebär i modern politik. För det första leder politik med- eller omedvetet till en marknadsliberalistisk syn. För det andra är en målmedveten rikspolitik, som följer de rättsregler som den riktiga rätten också till innehållet omfattar. För det tredje är rättens viktigaste förutsättning att såväl rätt som politik hålls så långt isär ifrån varandra som möjligt.¹⁰¹⁷ Rättsdoktrinen ideologi blir beroende på positivistisk-moralisk övertygelse. Modern rättsideologi och utveckling kan förnyas genom en ny betoning. I Platon: ”Staten” anför Aarnio, kommer det fram att själen har makt att välja, men efter det man valt, är man bunden till valet och detta val kan inte ändras.¹⁰¹⁸ Individens rätt kan ses som hennes valmöjlighet i frihet och rättigheter. Det som begränsar är den värld han lever i och dess rättsnormer. Implicit har han i en demokrati möjlighet att välja politiker, som stiftar de lagar han bestäm-

¹⁰¹³ Dworkin (2001) s. 58.

¹⁰¹⁴ Dworkin (2001) s. 83. Här anför författaren avdrag för blinda. Jmf. med invalidavdrag i Finland.

¹⁰¹⁵ Soikkeli (2003) s. 141 ff.

¹⁰¹⁶ Riekkinen (2005) s. 175.

¹⁰¹⁷ Riekkinen (2005) s. 194. Jmf Musgrave – Musgrave (1989) s. 4. Europas moderna kapitalistiska ekonomi är trots en total sammanblandning av skilda system där den offentliga och den privata sektorn utgör krafter i en integrerad modell. Det nationalekonomiska systemet är varken offentligt eller privat utan innehåller en blandning av bägge. I linje med detta är att se rättssystemet med beskattning närmast som en civilrättslig disciplin i enlighet med det tyska; se Tipke – Lang (2010) s. 1.

¹⁰¹⁸ Riekkinen (2005) s. 400. Jmf. Aristoteles (2004) s. 154 ”... det som lagen inte stadgar, förbjuder den.” eller ”... det som lagen inte tillåter förbjuder den”. Ett dualistiskt val?

mer sig att följa, då han finner dem goda eller också förkasta, varvid han kan råka ut för att hamna i onåd och ta konsekvenserna av att refusera lagen.

5.2.6. Det sociala samhället och skattefinansieringen

Från Aristoteles filosofi och judendomen kan man säga att dagens kristna EU-teologi och etik uppstått.¹⁰¹⁹ Rätten, lagen språket och etiken tenderar att vara förankrad i det socio-ekonomiska samhället som är förankrat i nationalistisk såväl som teologisk syn. Inom ett liberalrättsligt individualiserat samhälle kan traditionen att ”gå till Kungs”¹⁰²⁰ vara den enskildes rätt institutionaliserad med rätten till besvär i myndighetsärendet. Detta gäller såväl det administrativa som beskattningsärenden. Ramen som ges i ett land sker ofta genom den estetik som kyrkosamfund upprätthåller. Detta har påverkat rättsuppfattningen och lagstiftningen. Det gäller såväl det andliga som det sociala samhället som mycket finansieras genom beskattning. I linje med det och för förståelse av kyrkans skatterätt kan exkurs till kyrkoskatt ge. Noteras kan i rätten Olaus Petri domarregler som beaktar Gudstro i Finland-Sverige.¹⁰²¹

Lagen erbjuder i flera nationella kyrkor rätten att ta ut skatt. Kyrkan upplever sin uppgift på olika sätt. USA har skatteavdrag för social verksamhet i en reformert och katolsk kyrka. I Europa har den katolska kyrkan skatt och ett socialt innehåll. I Frankrike är det de enskilda församlingarnas ensak att samla in skatten eller avgiften för sin verksamhet. De ortodoxa kyrkorna betonar barmhärtighet.¹⁰²² De lutherska områdena i Norden har ett socialt ansvar i hög grad överlåtits åt staten. I blandade reformerta och katolska länder som i Tyskland fördelas det sociala ansvaret mellan kyrkan, kommunen och staten. De anglikanska och katolska kyrkorna i Storbritannien tar också ett socialt ansvar. Endast anglikanska kyrkan är nämnd i brittisk lag men saknar skatterätt. Gåvor och donationer finansierar kyrkan. Sedan år 1977 har statsbidrag beviljats kulturhistoriska värdefulla fastigheter.¹⁰²³ I välfärdsnorden har församlingarna föga direkt socialt engagemang. Det sociala ansvaret ligger på samhället. Norges statskyrka finansieras av staten, Danmark har statsanslag + skatterätt och Sverige en kyrkoavgift. Endast Finlands evangelisk-lutherska kyrka har helt skattebaserad finansiering. Den ortodoxa kyrkan i Finland har rätt till statsbidrag utöver sin skatterätt. Ansvar, uppgifter och skatter eller annan finansiering inom religiösa samfund kan man sammanställa i en figur. Uppställ-

¹⁰¹⁹ Knuutila (1999) s. 12 ff. Jmf. Aarnio (2006) s. 32 f. Den teleologiska naturligt målinriktad.

¹⁰²⁰ Bohlin – Warnling-Nerep (2009) s. 33.

¹⁰²¹ Leijonhufvud (2010) s. 75-83. ”Orätt saköre gör ingen herre rik: Men lag och rätt är Herrens pris.”

¹⁰²² Petersen (1995) s. 80. Hela 75 procent samlas in som skatter eller donationer. Niederrhein, Oberrhein och Mosel får statsanslag.

¹⁰²³ KB 1997:7 s. 67.

ningen i figur 7 redogör för de skilda nationella kyrkornas finansiering och/eller beskattningsrätt i några av de nämnda länderna, samt en reflektion över om de tar an sig en social samhällsuppgift:

Finansiering av kyrkosamfund

Land	Finansiering	Statsmedel/kyrkoskatt	Socialt ansvar
USA	frivilligt	social avdragsrätt i beskattningen	ja
ENGLAND	frivilligt	social avdragsrätt i beskattningen	ja
TYSKLAND	frivilligt	social avdragsrätt; skatterätt	ja
NORGE	frivilligt	statsanslag	nej
DANMARK	frivilligt	statsanslag/kyrkoskatt för löner	nej
SVERIGE	frivilligt	statsanslag/kyrkoavgift	nej
FINLAND	frivilligt	statsanslag för ortodoxa/kyrkoskatt	nej

Figur 7. Ekonomi och religion. ¹⁰²⁴

Med frivilligt avses rätt att ge gåvor, donationer eller betala en avgift. Dess behandling kan ge avdragsrätt som i USA under vissa premisser. Det sociala ansvaret är inte särskilt mätt, men det grundar sig på en uppfattning som boken "Rahan teologia ..." gett.¹⁰²⁵ Det sociala ansvaret anser jag att det i teorin är möjligt att mäta, men det finns enligt denna undersökning inte direkt nämnt, som en uppgift i den mån man inte utläser det ur den evangelisk-lutherska kyrkans diakoni. Den ortodoxa kyrkan har dock barmhärtighetstänkandet i sin teologi, men det finns inga finska ortodoxa sjukhus.

Ideella föreningar och andra trossamfund berörs inte.¹⁰²⁶ I ett utvecklat EU kan man tänka sig att dess betydelse i framtiden blir större. "Kyrkans engagemang i samhället kunde ökas", enligt tidigare kulturministern Lindén, då kommunala tjänster används mera än kyrkans.¹⁰²⁷ Skattelagstiftningens uttryck: "religionssamfund" ger utan ändring av lagen möjligheter för andra trossamfund att skattetekniskt få skatterätt. Medlemmar i en ideell förening kan också höra till en av Finlands folkkyrkor. Skattelagar följer traditionen, där medborgarna anser det bättre att betala än låta bli att betala skatt. Skatter erläggs för skolor, vägar, allmänna utgifter då vi anser oss ha nytta av dessa.¹⁰²⁸

¹⁰²⁴ Petersen (1995) s. 78 f. Englands kyrka har en egen förmögenhet och sociala avdrag i skatten.

¹⁰²⁵ se även Evangelisk - Lutherska Kyrkan i Finland s. 4 f. 3. Luthersk socialetik och EU. evl.fi/kkh/to/kdyk/GoteborgSKB.html, Hallamaa s. 225.

¹⁰²⁶ Söderlund (2009) s. 167 anser att gränsen allmännyttig verksamhet - rörelse sker genom praxis ej i lag.

¹⁰²⁷ Kulturminister Suvi Lindén; Kyrklig tidningstjänst 7.11.2001 evl.fi/svenska/nyheter/2001/nov/linden01.htm

¹⁰²⁸ Derrida (2005) s. 135, Jmf. Kivistö s. 17 Bönderna godkänner skatt endast indirekt genom besvärskatt.

Inom globaliseringen måste redogjorda tre komponenterna: ekonomi – rätt – tro, få någon form av balans sinsemellan, för enbart ekonomi kan inte överbygga en värld där rättsnomineringen inte fungerar enligt grunderna från antiken, Rom och det kristna tankeättet. Utan god förvaltning, en utvecklad ekonomi med likartad etisk rättssyn, uppstår inte ett stabilt skatteunderlag. Också rätten till rättelse av beskattningen på normgivna grunder är en rättsfaktor. Rätten till beskattning kan sägas leva av beskattningsmoral och skattebetalarnas moral enligt Lang.¹⁰²⁹ Från denna globala horisont kan det vara skäl att återgå till de nationella i väster, där dess länders statskick följer vårt.

5.3. Sveriges rätt och beskattning

5.3.1. Taxeringen

Sveriges rättsystem har gamla gemensamma anor med Finlands rättsnormering. Ändå kan man notera att beskattningen benämns taxering i Sverige under löpande år.¹⁰³⁰ I Sverige får skattebetalaren årligen en på förhand uppgjord och ifylld deklaration. Skattebetalarens uppgift blir att kontrollera om den är rätt enligt Lag om självdeklaration och kontrolluppgifter (2001/1227). Verifikation över avdrag måste en privatperson bevara sex år och en bokföringsskyldig upp till tio år. Denna tid är längre än i Finland. Avvikande från tidigare i Finland är man inte tvungen att sända verifikationen till skattemyndigheten, utan bara förpliktad att uppevara verifikationen, ifall att en senare kontroll kräver bekräftelse.¹⁰³¹ Detta gäller också i Finland med ingången av år 2006. Enligt samma normer som i Finland erhåller fiskus uppgifter från utomstående källor, varav de viktigaste kan nämnas och utgörs av arbetsgivare, banker, försäkringsbolag, virkesuppköpare och intressebolag. Kritik till detta kan vara att det är fel att ge ”myndighets” rätt åt dessa samhällsinstitutioner. Fel kan uppstå i beskattningen lika väl där som hos oss. Beskattningslagen har tre typer av beslut: ”Grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärd”. Omprövning av beskattning kan ske fem år till den skattskyldiges fördel då fel korrigeras. Om ett ärende är avgjort i en förvaltningsdomstol får den inte tas till ny prövning. Fel till den skattskyldiges nackdel bör korrigeras inom ett år. Efterbeskattning kan ske om den skattskyldige underlåtit att lämna in inkomstuppgifter, vid misskrivning eller då kontrolluppgifterna inte stämmer. Obetydliga fel kan fiskus frånsä och det berör upp till 5 000 kronor.¹⁰³²

¹⁰²⁹ Tipke - Lang (2010) s. 2.

¹⁰³⁰ Lodin m.fl. (2005) s. 624, Eriksson (2008) s. 46 f. Taxeringsår avser det år då beskattningen tas ut.

¹⁰³¹ Lodin m.fl. (2005) s. 624 ff.

¹⁰³² Lodin m.fl. (2005) s. 630 ff. I Finland skulle för *misskrivning* använda ordet *fel* eller *felskrivning*. Al-mendal (2005) s.107 Grovt skattebrott döms till sex års fängelse. Höga belopp eller av synnerligt farlig art.

God skatteredovisningssed kan man säga att råder då man följer en på förhand upp-
gjord plan vid granskningen. Särskild granskning ägnar man utvalda branscher som via
riskanalys kan vara viktiga och lättare har fel. Som ett sådant område kan man nämna
värdepappershanteringen. Liksom i Finland är en snabb och korrekt behandling av en
mängd skatter viktig i rätt tid så att myndigheterna rationellt kan prestera de tjänster
som samhället står för. Rättssäkerheten skall också vara tryggad vid effektivitet.¹⁰³³

5.3.2. Skattesäkerhet

Rättssäkerhet kan försvåras genom språkets inneboende komplexitet, vaghet och tvety-
dighet, vidare mångtydighet och otydlighet vilket kan leda till svårigheter i att skapa ett
heltäckande lagregelverk utan att ”lagluckor” som uppstått oavsett utnyttjas. Det kan
leda till att förvaltningsmyndigheter i enskilda fall medger dispens från skatt då gällande
regel inte kan följas. Det kan gynna den enskilde och därför strävar man till att ge möj-
ligast litet utrymme för skattedispens.¹⁰³⁴

Rättelse av felaktiga beskattningsbeslut bör ske på ett så enkelt och lätt sätt som
möjligt. Besvärstiden är fem år och över fem år vid fall som är till den skattskyldiges
fördel. I Sverige finns tre besvärnivåer. Det är länsrätten, kammarrätten och vid bevil-
jat tillstånd riksätten (RR). Det är då frågan om ett prejudicerande fall som har bety-
delse i rättsskipningen. Mervärdesskatt (Moms) följer inkomstbeskattningens rättighet-
er. Är det import med tull sker besvär till tullstyrelsen. Tullstyrelsens beslut kan man
överklaga till länsrätten och kammarrätten och vid beviljat besvär till RR. I arv och gå-
vobeskattning avviker man helt från rättelse av beskattningen genom att allmän domstol
dömer.¹⁰³⁵

I Sverige tillämpas i huvudsak över all-principen. Alla inkomster som den skattskyld-
ige har skall vara grunden för beskattningen. Via ett spärrbelopp avräknas den i utlan-
det erlagda skatten. Under följande fem år kan en utjämning av avdragen skatt använ-
das.¹⁰³⁶ Kungens dispensrätt är över kanonisk rättsordning, och den ges av påven, vilket
Gustav II Adolf saknade men tog den i samband med äktenskap, över från kyrkan.
1734-års lag uttrycker dispensrätt, likasom 1809-års lag. Det har i Sverige bevarats i
1974-års regeringsform. Skattemyndigheter kan om särskilda skäl föreligger medge un-
dantag från beskattningen. Skattemyndigheters beslut kan överklagas till Riksskattever-

¹⁰³³ Höglund (2008) s. 43. En brist kan uppstå om Skatteverket inte kan ge klara besked om komplette-
ringskrav.

¹⁰³⁴ Alhager (1999) s. 17 ff.

¹⁰³⁵ KB 1992:7 s. 355 ff.

¹⁰³⁶ VM TM 10/95 s. 34f.

ket varvid det förklaras i detalj av rättspraxis. Man anser att en hög grad av rättssäkerhet och en hög grad av förvaltningseffektivitet kunde nås om t.ex. dispensreglerna ersätts av objektiva ordinära regler. För rättssäkerheten skall skatten vara förutsebar och föreskriftskravet samt effektivitetsaspekten finnas, där schablonmässiga regler är en god grund.¹⁰³⁷ Budgetanslag till kungahuset är skattefritt och sjömansinkomstavrdrag beviljas för inkomst från sjöfart.¹⁰³⁸ Den gamla traditionen att apanage är skattefritt för regent gäller också för presidentens budgetanslag i Finland.

I Sverige kan man notera att såväl den subjektiva sidan som den objektiva sidan är oberoende av varandra.¹⁰³⁹ Rättssäkerhetskommittén tar 73 % kunskap från Riksskatteverket. Den individuella rättssäkerheten leder till att endast enskilda har rätt att ta del av handlingar till den del de ej är sekretess belagda, som varit av betydelse för ett beslut. Detta förutsätter också rätt till att bekanta sig med en motivering i fallet.¹⁰⁴⁰ I Sverige utgör det också extraordinära åtgärder i förvaltningen, vilket är viktigt att notera, särskilt om det är frågan om dispens. Dessa åtgärder är

- återställande av försutten tid
- resning
- nåd
- absolution
- rättsprövning.¹⁰⁴¹

Här kan vi notera att t.ex. resning kräver mycket starka skäl, varvid en förbättring kunde införas i svensk rätt.¹⁰⁴² Domstolsprövning som i dansk, norsk och tysk rätt med fullständig prövning saknas i Sverige. Därför bör klara handlingsregler finnas. För dispensbeslut kunde man kräva att taxeringsbeslut borde sammanföras. I Sverige kan man notera ett utvecklingsbehov för ett direkt dispensförfarande i försäkringskassor så att de är frikopplade från skattemyndigheter och att dispens inte bör ingå i skattelagar.¹⁰⁴³

5.3.3. Förvaltningsrätt

”Alla demokratiska stater har någon form av självstyrelseenheter som väljs direkt av folket.”¹⁰⁴⁴ Sverige liksom de nordiska grannländerna kännetecknas av lokalt och re-

¹⁰³⁷ Alhager (1999) s. 22 ff.

¹⁰³⁸ Lodin m.fl. (2005) s. 46.

¹⁰³⁹ Alhager (1999) s. 85.

¹⁰⁴⁰ Alhager (1999) s. 110 ff.

¹⁰⁴¹ Alhager (1999) s. 118. Höglund (2008) s. 91 f. befrielse från skattetillägg då oskäligt lång tid förflutit krävs inom EU.

¹⁰⁴² Alhager (1999) s. 124.

¹⁰⁴³ Alhager (1999) s. 308 ff.

¹⁰⁴⁴ Strandberg (2003) s. 189.

gionalt självstyre som är enhetligt reglerat. RF 1:1 förutsätter att all makt i Sverige utgår från folket, vilket leder till att medborgarna har en vid och självständig möjlighet att bestämma och påverka sina livsvillkor i sitt samhälle. Medborgarna kan själv aktivt ta del i beslutsprocessen och man kan uttrycka det som ett krav på upplyst förståelse vilket måste finnas då de kan bilda sig en uppfattning om det som sker. Också ett aktivt deltagande är möjligt i besluten.¹⁰⁴⁵ De nordiska staterna utmärker sig genom den stora offentliga sektorn där dess ekonomiska roll är av stor betydelse.¹⁰⁴⁶

Besvär kan anföras i kommunalförvaltningen som förvaltningsbesvär eller kommunalbesvär, medan beslut av statliga myndigheter överklagas som förvaltningsbesvär. Detta kommunalbesvär skiljer sig från förvaltningsbesvär för att det tillkommer medlem av kommun eller landsting och besvärstiden börjar löpa när ett justerat protokoll är tillkännagivet. Kommunalbesvär är därför inte i rättsligt hänseende ett egentligt besvär, utan ett instrument för medborgarkontroll i kommunen.¹⁰⁴⁷ Höglund anser att ett beslut och domar bör vara väl motiverade och begripliga fattade inom rimlig tid.¹⁰⁴⁸

År 2000 den 1 januari trädde i Sverige i kraft en ny lag om Svenska kyrkan (1998:591) med tidigare lagändring Lag (1998:592) om införande av lagen (1998:591) om Svenska kyrkan, som ledde till att statskyrkan övergick till att vara ett religionssamfund.¹⁰⁴⁹ Innebörden av att vara offentlig förvaltning har bl.a. med kyrkoskatt ersatts med en avgift som kallas kyrkoavgift, analogt med statsrättslig uppfattning. Kyrkor skyddas genom skild lagstiftning och får för sitt fastighetsunderhåll ett bidrag av staten.¹⁰⁵⁰ En viktig angelägenhet var även individens särskilda sekretess i enlighet med EU-direktiven kontra skatterättslig öppenhet. Personsekretessproblemet löstes så att den slutliga skatten på kyrkoavgiften är specificerad på skattsedeln men inte i den offentliga delen. Skatten har kostnadsfritt tagits ut för Sveriges kyrka tillsammans med inkomstskatten.¹⁰⁵¹ Av tradition har Sveriges kyrka varit fri från inkomstskatt, men i framtiden efter reformen kan den jämföras med en ideell förening,¹⁰⁵² vilket leder till att den i starkt begränsad omfattning kan bli skattskyldig.¹⁰⁵³ Då man tänker att Finland har haft en folkkyrka över hundra år förefaller det mig som att man har strävat efter i Sverige att

¹⁰⁴⁵ Mattson – Petersson (2003) s. 12 f.

¹⁰⁴⁶ Strandberg (2003) s. 191.

¹⁰⁴⁷ Bohlin (2003) s. 229 f.

¹⁰⁴⁸ Höglund (2008) s. 378. Bohlin – Warling-Nerup (2010) s. 192 f. 4:7-14 § TaxL ger omprövningsrätt.

¹⁰⁴⁹ Leino (2000) s. 52, Leino (2002) s. 268.

¹⁰⁵⁰ Leino (2002) s. 273 f. Jmf. EU:s temporära understödsprojekt för kulturarvsobjekt.

¹⁰⁵¹ SOU 1997:41 s. 35 ff o. s. 189.

¹⁰⁵² Lodin m.fl. (2005) s. 488 Föreningen är skattskyldig för inkomst enligt 7 kap 7 § och inte dess medlemmar. Om det är frågan om ekonomisk verksamhet uppstår det en ekonomisk förening.

¹⁰⁵³ SOU 1997:55 s. 28. inkomstskatt enligt 4 kap 2 § taxeringslagen (1990:324)

tydligt isolera kyrkan från staten och inte verka tillsammans i ett samhälle i harmoni också med influenser av kristen rättsdoktrin.

5.4. Övriga Skandinavien

Nordisk och germansk rätt har gemensam grund.¹⁰⁵⁴ Skattemyndigheter i Norge sänder ut en blankett till löntagare och pensionärer som skall komplettera deklARATIONEN. Ändringar sker om man blivit obeskattad för en del av inkomsten eller vid fel. Allmän förvaltningsrättsbestämmelse gäller om rättelse av beskattningen skall ske till skattebetalarens fördel. Rättelse är tio år men om myndigheterna gjort fel är det tre år om någon lag bör omtolkas. Fel till den skattskyldigas nackdel får ske upp till två år. Rättelse vid inkomster gäller en gräns för inkomst om 1 000 kronor och vid tillgångar 20 000 kronor. Besvärsmätt finns via allmänna domstolar om beslut. Efter delgiven deklARATION kan besvär göras inom tre veckor. Besvärstiden över skatteförfarande för en löntagare och en pensionär är sex veckor. Besvär över ett skattebeslut är också tre veckor. Givna besvärsterminer måste beaktas.¹⁰⁵⁵

I Norge är den lokala skattebyrån första instans och stor smidighet råar. Den lokala skattenämnden skall höras. I vissa fall kan man besvära sig över besluten till fylkens skattenämnd eller sedan till Riksskattenämnden. En förutsättning att föra ett skatteärende till besvärinstans förutsätter inte att Riksskattenämnden tagit del av ärendet. Besvär till allmän domstol lär dock vara ovanligt. Arv- och gåvoskatt samt Moms besvär avviker något från nämnda förfarande.¹⁰⁵⁶ Svekligt förfarande eller kringgående av beskattning grundar sig på i första hand definition av beloppet som man försökt undgå beskattning. I Norge anses det vara en privaträttslig åtgärd.¹⁰⁵⁷

Deklarationsplikt gäller i Danmark. Deklarationerna är här också förhandsifyllda. Företag skall inom sex månader fylla i en deklARATION. Kommunerna skall göra en beskattningsplan för respektive år. I planen kan man slå fast för särskild granskning. Preliminär beskattning kan under pågående tid korrigeras. Tiden löper ut sex år efter skatteårets utgång. Myndigheterna kan ändra beskattningen under särskilda villkor till skattebetalarens fördel om de faktiska grunderna förändrats. Till nackdel kan man skruda vid skattebetalarens uppsåtliga eller grova oaktsamhet. Danmark saknar förvaltningsdomstolar men besvär kan anföras vid allmän domstol.¹⁰⁵⁸ Här kan vi redan se att förfaran-

¹⁰⁵⁴ Alhager (1999) s. 43.

¹⁰⁵⁵ RP 91/2005 rd s. 10-11.

¹⁰⁵⁶ KB 1992:7 s. 356 ff.

¹⁰⁵⁷ Zimmer (2009) s. 60-61.

¹⁰⁵⁸ RP 91/2005 rd s. 11-12. För dansk förvaltningen se kap. 2.8. och socialt 6.6.

det i de tre skandinaviska länderna ändå skiljer sig såväl materiellt som praktiskt. Extra ordinära åtgärder som total dispens från skatt är enligt Alhager vanligare i Danmark än inom norsk och svensk rätt. Observeras kan att avlyft skatt är ministerstyrd i Danmark.¹⁰⁵⁹ I Danmark har man sedan år 1990 sammanfört administrationen för direkta och indirekta skatter. En skattenämnd svarar i första instans på besvär och landskatterätten i följande instans. Om besväret inte avgjorts inom utsatt tid kan man föra ärendet vidare. En behandling i allmän domstol förutsätter dock att lägre rättsinstans behandlat ärendet och tagit ställning. Arv- och gåvobeskattnings avviker väsentligt i besvärshänseenden.¹⁰⁶⁰ I varken Norge eller Danmark finns några förvaltningsdomstolar utan i dessa länder går besvärsprocessen via allmänna domstolar.¹⁰⁶¹ Nordiskt skattevetenskapligt forskningsråd strävar efter att harmonisera de nordiska skatterna, vilket sker genom att bidra till skattekänndomen hos grannländerna.¹⁰⁶²

5.5. Tyskland

I Tyskland regleras allt skatteförfarande i regler för *Abgabenordnungen* och *Finanzgerichtsordnung*. Tyskland som till strukturen är en federal stat ger varje delstat rätt att stifta kommunallagar.¹⁰⁶³ Varje enskild skatt har särskilda regler som man dock strävar efter att harmonisera. Inom en månad efter delgivet beslut kan man alltid besvära sig. Skatteförvaltningen är inte bundet till besvärskrav utan kan också vidare rätta beskattningen, såväl till gagn som till förfång för den skattskyldige. I Tyskland behandlas beskattningen av en skild domstol. Denna domstol är uppdelad i två grader. Dels skattedomstolen dels förbundsskattedomstolen till vilken man under vissa premisser har rätt att besvära sig. Utöver detta finns ännu i undantagsfall riksförfattningsdomstolen.¹⁰⁶⁴ ”*Abgabenordnung*” är i Tyskland omfattande. Det oaktat finns det ett förbud i Tyskland mot kraftiga ingrepp för att nå förvaltningsrättsliga mål. Här gäller formellt och materiellt skillnader, som är samma som rättssäkerhet inom svensk¹⁰⁶⁵ och finländsk rätt.

Skattelagen har en central ställning och rättsskäl skiljer inte sig mycket från Norden. Tyskland har ändå mycket mera systematiskt sofistikerad lagstiftning. Ansvarig för skattebetalningar och administrativa regler där GG = Grundgesetz (grundlagen) är

¹⁰⁵⁹ Alhager (1999) s. 45 f.

¹⁰⁶⁰ KB 1992:7 s. 356-357.

¹⁰⁶¹ Alhager (1999) s. 65 f.

¹⁰⁶² De ger årligen ut en årsbok som sedan år 2005 publicerar inläggen på engelska.

¹⁰⁶³ Strandberg (2003) s. 189. Frotscher/Pieroth (2002) s. 370 f. Återuppbyggnaden enligt en struktur given av de allierade staterna skulle ske nerifrån uppåt. Den lokala borgmästaren var viktig.

¹⁰⁶⁴ KB 1992:7 s. 357 f.

¹⁰⁶⁵ Alhager (1999) s. 67-71.

högst i rättshierarkin.¹⁰⁶⁶ Direkt prövning av lag, lagtolkningsprinciper och författningsprinciper, samt allmänna metodfrågor styr den tyska lagstiftningen. Kännetecknande för Tyskland är stor grundlighet och språkliga och logiska aspekter är karakteristiskt för rätten där målet med lagtolkningen ofta är avgörande.¹⁰⁶⁷ Avvikande från Norden har Tyskland en princip för internationell beskattning så att har en inkomst utomlands undgått skatt och blivit skattefri beskattas den alltid senast vid återkomst till Tyskland.¹⁰⁶⁸

EU-domstolen är i första hand i tysk skatterätt, varvid EU vinner företräde framom nationell skattelag. Lagtolkningen jämförs med tidigare rättspraxis och följer en teleologisk lagtolkning. Man utreder gärna möjlig innebörd av funktionella lexikaliska ändamålsenliga strukturer på högre abstraktions nivå. Avsikten med lagrummet skall förstås helt, och ett mål kan ha stor betydelse även för övrigt i rättspraxis. Man kan notera att lagberedningsarbetet skall ske genom rimlig tolkning med hänvisningar till förarbetet.¹⁰⁶⁹ Förmögenhetsförvaltning är stadfäst i Art. GG 140 har sin grund i författningsgarantier från år 1803 riksdeputationshuvudbeslut. Detta anses vara garanti för fastighetsförvaltningen och skydd mot intrång av privaträttslig karaktär.¹⁰⁷⁰

Det kontextbaserade argumentet är starkt i Tyskland, vilket leder till att lagens ändamål beaktar historia från lagens förarbete. Förarbetet skall dock inte ingå i tysk lagstiftning, som i t.ex. svensk. Den teleologiska metodens mål är att förverkliga tolkningen minst mot ändamålet, men att åstadkomma en rättvis grund.¹⁰⁷¹ Här kan man också först allmänt bara notera att i Tyskland besluter skattemyndigheter om taxering som t.ex. i Sverige fastän dess lagstiftning är mer i detalj systematiskt sofistikerad. Sedan kan man notera att hela bredden av offentliga rättsliga skattetagare där man kan notera att församlingar i Tyskland utgör en offentligt rättslig institution,¹⁰⁷² jämfört med Finland där församlingarna genom vigselrätt även är en myndighet.

5.6. Storbritannien och USA

En britt svarar själv för skattedeklarationen. Rättelse av beskattning förutsätter anhållan av den skattskyldige till myndighet.¹⁰⁷³ Skillnaden i beskattning kommer fram redan i inkomstbeskattningen. I anglosaxiska länder kan såväl arv- och/eller gåvogivaren som

¹⁰⁶⁶ Kellgren (1997) s. 116, Tipke-Lang (2010) s. 21-27.

¹⁰⁶⁷ Kellgren (1997) s. 135-142.

¹⁰⁶⁸ Tipke – Lang (2010) s. 31-35. *Welteinkommensprinzip* und das *Weltvermögensprinzip*.

¹⁰⁶⁹ Kellgren (1997) s. 119-127 och 156 f.

¹⁰⁷⁰ von Campenhausen (1996) s. 310. Huber (1989) s. 132.

¹⁰⁷¹ Kellgren (1997) s. 165- 175.

¹⁰⁷² Zimmermann (2000) s. 33.

¹⁰⁷³ Gordon – Manzano (2010) s. 123-124. o. s. 322-323.

mottagaren betala skatten. I Storbritannien anser man att gåvoskatt i första hand utgör en kvarlåtenskapsskatt, som bör erläggas i första hand av gåvogivaren.¹⁰⁷⁴ I USA svarar beskattningen mot utförda stickprov varvid man kan undgå en korrekt beskattning. Nämnda skandinaviska länder och Tyskland har en skattelagstiftning som i lagligt hänseende inte väsentligt avviker från Finland. Att så är fallet är helt i linje med den uppdelning i rättsuppfattning som i tiderna uppträdde allmänt också i den romerska rätten. Utvecklingen av rättsväsendet i England saknar t.ex. metoder som kodifikation som var vanliga i Tyskland. Å andra sidan har USA:s inflytande på Europa ökat sedan andra världskriget. Det beror på såväl den ekonomiska som politiska makten. Utvecklingen av USA:s rättsväsende leds av elituniversitet, vilket liknar den medeltida i Europa. Men det oaktat tar enligt Tamm varje europeisk jurist en del av sin utbildning i USA, varför EU-lagharmoniseringen i stället för med sig att de europeiska republikerna kan influeras också av den amerikanska rätten i framtiden.¹⁰⁷⁵

Konsumtionsbeskattning är ofta ett nationellt politiskt beslut. Tax-free avser mervärdesskattekreditering för medlemmar utanför en ekonomisk region som EU. Inkomstbeskattning tillämpas allmänt och varierar kraftigt. Kapitalbeskattningen kan skilja minst lika mycket. Tullar, acciser och stämpelskatt eller överlåtelseskatt, visar stora nationella differenser. Besvärsmöjligheter och rättelse av beskattningen kan därför inte bli helt adekvat jämförbart mellan dessa länder. Olika ekonomiska frihandelsavtal, kan variera och är ägnade till att gagna en ekonomisk tillväxt eller begränsa den. Från tullarnas stora nationella betydelse har mervärdesskatten inom en ekonomisk sfär, fått allt större betydelse.

5.7. EU-rätt

5.7.1. Allmänt

Inom EU-rätten kan man i lagstiftningen skilja mellan primär och sekundär lagstiftning. Den primära är överordnad den sekundära och kan jämföras med en konstitutionell eller nationell grundlag. I Finland har enligt Penttilä EU-rätten inom inkomstbeskattningen på sekundär nivå i inhemsk skattelagstiftning påverkat lagar. Primärt hade 1996 Finland också blivit föga granskat av EU.¹⁰⁷⁶ Den sekundära skattelagstiftningen har en mängd rättsakter av varierande karaktär. Här måste man skilja mellan direkt och indirekt be-

¹⁰⁷⁴ Puronen (1990) s. 231f. Gordon – Manzano (2010) s. 1621. Gåvor måste räknas in som arv inom 7 år.

¹⁰⁷⁵ Tamm (2002) s. 325-328. Leijonhufvud (2010) s. 73-74. USA:s starka misstro staten och domstolar leder till att det amerikanska synsättet är svårt att applicera på nordiska och många europeiska länder.

¹⁰⁷⁶ Penttilä (Verotus 1996) s. 382. Jmf. Pahlsson s. 56 den svenska lagstiftaren låter binda sig av EU.

skattning. EU lämnar öppet vilken rättsakt som gäller för den indirekta beskattningen.¹⁰⁷⁷ Koordineringen av lika behandling inom skilda EU-länder har man också inom beskattningen i EU genom att utfärda direktiv som medlemsnationernas nationella skattelagar borde anpassa sig till. EU-direktiven är ofta ytterst precisa och detaljerade då målet är en gemensam marknad och fri priskonkurrens. Pikkujämsä spekulerar och anför en syn på harmoniseringssträvandet i momslagen som en källa, vilken delvis de facto finansierar EU. Den direkta beskattningen skall uttryckligen ske nationellt. Det oaktat strävar man till att genom givna direktiv förplikta medlemsstaterna att sträva efter en harmonisering med den indirekta beskattningen, som också sker nationellt.¹⁰⁷⁸ EU-rådet skall utfärda direktiv om hur medlemsstaterna skall närma sig sin lagstiftning. Detta innebär att andra rättsakter är förbjudna. I EU grundar sig EU-rätten på Romfördraget.¹⁰⁷⁹ Det finns dock andra rättsakter som tillkommit utan EU bestämmelser såsom skilda konventioner.¹⁰⁸⁰ Här kan man kanske se det som anförts i förra avsnittet (5.6.), dels ett inflytande av USA-rättsdoktrin, dels skilda ekonomiska samarbeten som koordineras genom OECD och dess olika rekommendationer om fördragstext.

Det har redan tidigare funnits strävanden till nordiska skatteharmoniseringar. Detta har lett till att ett långvarigt lagsamarbete skapat stora likheter utan att varken ingripa eller slopa nationella särdrag.¹⁰⁸¹ I vilken grad det påverkar finsk lagstiftning kan man gärna undersöka. Inom Finlands närområde är Danmark det land som längst varit inom EU och Sverige det land som till stor del haft gemensam lagstiftning samt Tyskland med sin lutherska och katolska tro, och romerska rättsgrund, samtliga i dag inom EU. Dessutom har dessa rättsbegrepp följt långt en gemensam utveckling.

5.7.2. Mot EU-rätt

De nationella reglerna har i föregående påstått avgöra hur de totala ramarna för tillämpningen av vad som i skattelagarna och sociala överenskommelser stadgas. Ändå är OECD-modellavtal¹⁰⁸² grunden för ekonomisk tillväxt och anpassad beskattning. Å andra sidan visar parametrar, som social välfärd och satsning på skolning behov av finansiering. Traditionellt har detta bekostats av staten i dagens Norden, sedan kyrkan

¹⁰⁷⁷ Ståhl – Österman (2000) s. 20. Pikkujämsä (2001) s. 4. EU:s 6:te direktiv för Moms.

¹⁰⁷⁸ Pikkujämsä (2001) s. 61-72. I Sverige har man gjort en ingående harmoniseringskartläggning.

¹⁰⁷⁹ Agell – Malmström (2006) s. 38. EG-rätten tillkom år 1957 genom Romfördraget. Lissabonfördraget grundade den juridiska personen med EU-rätt. Myllymäki (2007) s. 82 Tidigare även Maastrichtfördraget.

¹⁰⁸⁰ Ståhl – Österman (2000) s. 20 f.

¹⁰⁸¹ Agell – Malmström (2006) s. 44.

¹⁰⁸² Myrsky (LM 1997) s. 505-8, Publiceringen av de internationella skatteavtal Finland ingått visar på dess ökade betydelse. Att det skett enbart på finska kan även göra detta för finska myndigheter tillräckligt.

avstått från denna rätt under 1800-talet. Socialrätt och nationell skatterätt måste man minnas att alltid är vanskliga att rättvist jämföra. Detta beror bl.a. på definitionen av om man önskar bevara familjen som en social skatteenhet, eller om den hellre bör bestå som i Finlands beskattning, som ett samhälle med medborgaren som individ.¹⁰⁸³

Genom den inom EU tillämpade normeringen kan vi lika fullt se på utförda svenska utredningar. Först kan man notera det fall där inget vederlag eller ingen ersättning äger rum saknas all monetär grund för beräkning av någon som helst beskattning. Ett vederlag skall vara direkt kopplat till en prestation enligt EU-domstolen. För det andra kan man notera att egna uttag och tjänster i anslutning till detta sker till marknadsvärde, men enligt EU-rätt får det inte vara högre än till det belopp mervärdesskatt erlagts.¹⁰⁸⁴ En medlemsstat i EU är alltid bunden fullt ut av EU förordningar medan däremot EU-direktiv har bindande verkan, endast till den del ett avsett resultat uppnås. EU-skatterättsliga begrepp strävar efter att verka som direktiv. Rekommendationers syfte är inte bindande men EU-kommissionen har infört arbetet med dessa rekommendationer som ett medel att nå harmonisering mellan EU:s medlemsländer.¹⁰⁸⁵ EU har ingen överstatlig kompetens utan utfärdar rekommendationer, till vilka länderna genom direktiv strävar att anpassa nationella lagar. Det beträffar också uttaget av den nationella mervärdesskatten. EGT kan med förhandsbesked och avgörande styra medlemsländernas genomslagskraft för EU-rätt. Det kommer ändå an på varje enskild medlemsstats nationella domstol att avgöra om specifika omständigheter i en medlemsstat lämpligen bör leda till att ett mål blir hanterat enligt korrekta grunder. Man måste dock notera EU-konformt nationella lagtolkning. Ändå är det endast den nationella rättstillämpningen som skall ge den konforma tolkningen.¹⁰⁸⁶

5.7.3. EU-rättens direkta tillämpning

EU mål med likformighet, samma rätt och välstånd inom unionens samtliga medlemsstater, nås med tolkning av EU-rätten i medlemsstaten enligt följande målsättning:

- stärkt gemenskap och dess federala drag
- ökad tillämpning av EU-rätten och dess effektivitet
- förstärkning av den gemenskapsinstitutionella ställningen.

¹⁰⁸³ Myrsky (NSFS 1999) s. 35 ff.

¹⁰⁸⁴ Ståhl – Österman (2000) s. 179-184.

¹⁰⁸⁵ Ståhl – Österman (2000) s. 23 ff. Obs! aa. s. 26 Konventioner som är slutna mellan medlemsstater är inte en del av EU-rätt.

¹⁰⁸⁶ Ståhl – Österman (2000) s.26-35.

Som en suverän medlemsstat är det frågan om nationella överenskommelser. Det är frågan om en *pacta sunt servanda* princip. Denna princip kan för staten ses antingen som en överenskommelse att inte verka mot avtalet eller anpassning av den nationella lagen i överensstämmelse med avtalen. Ända tillämpas EU normer som ett led som överordnat den nationella lagen. Detta förfaringsätt ger EU-medborgaren ett rättsskydd i fall då hans integritet annars kunde äventyras.¹⁰⁸⁷ De tidigare nationella reglerna som redovisats för kan enligt denna lagtolkning anpassas till ett regelverk. Individens rättsskydd enligt den nationella lagen kommer på det sättet att kompletteras genom hänsyn till EU lagar, direktiv och regler.

Lagar, direktiv och rättsnormer bör vara lätta för varje medlemsstat att följa. Avvikande från OECD-modellavtal i beskattning utfärdas alla rättsakter på samtliga språk som medlemsstaterna representerar inom EU. En brist är dock att Europa som har flera minoriteter inom nationella gränser inte alltid ges sin nationella rätt, utan blir tvungen att hänvisas till en stat där deras språk har majoritet. Det kan leda till att de nationella begreppen ändå skiljer i olika medlemsstater fastän strävan är identisk. Särskilt i Finland med våra två officiella språk kan vi notera att skatterättsliga begrepp i Sverige respektive Finland kan vara olika där rättsbegreppen på svenska har skilda nyanser. Syftet med lagen avgör ändå om de skilda språkens jämförande texter avviker. Vid differenser i språket, skall den mest liberala tillämpningen gälla.

Metoder att tolka EU-rätt kan vara historisk och sålunda grunda sig på förarbeten, men allmänt anses syftet, dock vara viktigast i rättstolkningen. Lagens anda är huvudmetoden i EUD rättsakter. Supplementär rättstolkning gäller inom EU i enlighet med allmänna rättsgrundsatser, vilket inte är i konflikt med de flesta medlemsstaternas lagar. Detta beror på att EUD har hämtat rättsgrundsatser från de nationella lagarna i medlemsstaterna samt Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna. Här kan man nämna principen om likabehandling och proportionalitet.¹⁰⁸⁸ För det sociala ansvaret har OECD riktlinjer och normer. Varje nations inkomsts skattekraft bör med beaktande av den sociala servicen ändå bygga på medlemmarnas skatteförmåga, vilket i hög grad är beroende av inkomstbegreppet eller beskattningsobjektet.¹⁰⁸⁹ Primärt är harmoniseringen av företagsbeskattningen ett led i tillväxten och allmän välfärd. Målet är att underlätta verksamhet som skall kunna bedrivas i flera medlemsstater. Här har vissa special-

¹⁰⁸⁷ Knuutinen (2012) s. 52.

¹⁰⁸⁸ Ståhl – Österman (2000) s. 45-49.

¹⁰⁸⁹ Gunnarsson (2003) s. 87.

områden fått direktiv, utan en helt överordnad beskattning.¹⁰⁹⁰ Kritiker anför ändå att direktinvesteringar blivit mera känsliga för skattesatserna. Detta beror på att skillnaderna mellan institutioner och ekonomiska funktioner minskat mellan länderna, varvid skillnader i skatter och skattesystem blivit viktigare inom multinationell etablering.¹⁰⁹¹

Direkta lagar saknas i Finland för gränsdragningen vid tillämpning av skatteavtal mellan länder och nationell skattelagstiftning. Knuutinen anför HFD 2002:26 mellan ett Belgiskt holdingbolag och en finländsk koncern som var allmänt skattskyldig i Finland enligt 135 § ISL. L om beskattning av delägare i utländskt bassamfund (1994/1217) och förordning om bringande i kraft avtalet med Belgien för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av kringgående av skatter på inkomst- och förmögenhetsskatt 15.12.1978/1003. Problemet med linjedragningen visas genom att denna dom senare hävdades i HFD 2011:38 med hänvisning till L om beskattning av delägare i utländska bassamfund (1217/1994). 63.1-2 § FörvaltningsprocessL. Fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen, artiklarna 43, 48 och 234 (numera artiklarna 49, 54 och 257 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt) samt Europeiska gemenskapernas domstols dom i målet C-196/04 *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd.*¹⁰⁹²

5.7.4. Jämförelse med Finland

I Finland har man ansett att EU-normeringen förutsätter, särskilt för mervärdesskatten, en ny rättspraxis. Ur jämlikhetssynvinkel med annan näring har mervärdesskatten blivit central t.ex. för kyrkan. Ovan har vi sett hur den tidigare varit strängare och nu med bättre erfarenhet och kunskap svarar mer mot tidigare normal inhemsk rättsuppfattning, då det knappast kan vara förnuftigt att räkna ut vilka gånger på en begravningsplats kan vara utsatt för konkurrens och vilket arbetet på dem är skattefri förrättning. Noteras kan att kommunerna och församlingarna på Åland kan frånsä mervärdesskatten, då de i detta hänseende står utanför EU:s mervärdesbeskattning.¹⁰⁹³ Följden av detta är att man kan se att postorderfirmor har ansett att deras försäljning kan ske effektivare från Åland. En annan skattefrihet är i EU:s sjätte direktiv 13 artikeln där det i detalj tas upp skattefrihet, varvid också religiösa föreningar är momsfria.¹⁰⁹⁴

¹⁰⁹⁰ Pelin (2004) s. 242.

¹⁰⁹¹ Hansson – Olofsdotter (2004) s. 214.

¹⁰⁹² Knuutinen (2012) s. 92-93. Urpilainen (2012) s. 247 f. Urpilainen anser att det inte finns andra fall än HFD 2011:38 där inkomstbeskattning återbryts med hänvisning till EU-skatteharmonisering.

¹⁰⁹³ Rother (2003) s. 21-55.

¹⁰⁹⁴ Myrsky (2004) s. 208 ff.

Tillämpningen av EU:s sjätte direktiv från år 1977 är normgivande grund för övrig nationell mervärdesbeskattning, vilket är omformat i EUF avdelning III Artikel III-132 för att befrämja fri rörlighet och stävja karteller eller andra åtgärder som snedvrider konkurrensen på den inre marknaden. Väsentligt för tillämpningen av direktivet är att verksamheten bedrivs affärsmässigt. Tidigare fanns i fjärde artikelns 5 mom. som förutsätter att snedvridning av fri konkurrens inte får elimineras, medan nu krävs av staten nödiga åtgärder som hindrar detta i kap I artikel 19. I linje med det förefaller det som om man tidigare tolkat att väsentlig konkurrensstörning måste i fastighetsskötsel falla inom detta också för kyrkan. Fastighetsuthyrning av församlingssal var mervärdesskattepliktigt i denna mening i HFD 1995 B 560.¹⁰⁹⁵ Viss näring i liten skala kan leda till beskattning också om det drivs av en annars skattefri institution:

En församling måste erlagga mervärdesskatt när den affärsmässigt hyrde ut rätten att använda utrymmen i församlingshusen och församlingshemmen för olika evenemang av privat karaktär.

Beslutet grundar sig på att omsättningen överstiger 50 000 mark vilket är gränsen för befrielse från mervärdesskatt. Detta belopp kan justeras an efter som de ekonomiska realiteterna gör det ändamålsenligt att förändra. För närvarande är gränsen för verksamhet i liten skala enligt 3 § MomsL (1301/2003) stadgat till 8 500 €. Jag nämner detta fall i det här sambandet för att visa på det förhållande att enligt en annan skattelag kan man bli skattskyldig utan att det behöver betyda att man bedriver näring.¹⁰⁹⁶ En avvikande åsikt är antecknad till protokollet. Momsdirektivet är omformat i EUF avdelning III Artikel III-132 för att befrämja fri rörlighet och stävja karteller eller andra åtgärder som snedvrider konkurrensen på den inre marknaden.¹⁰⁹⁷

Avdrag för näringsverksamhetens förvärvande är tillåtet HFD 1.6.1999 liggare 1351, vilket självfallet förutsätter att den givna tjänsten också är mervärdespliktig.¹⁰⁹⁸ På motsvarande sätt som man kan notera att 1 § näringskattelagen (1992/1539) inte bara förutsätter att man har näringsinkomst¹⁰⁹⁹ kan också kyrkan bedriva verksamhet som utgör näring. Begreppet näring förutsätter i regel två huvudregler, ett satsat kapital och/eller arbete med vinstsyfte, samt en eller annan risk eller osäkerhet. Kyrkans verksamhet borde inte vara till sin funktion av en sådan beskaffenhet. NSL och mervär-

¹⁰⁹⁵ Rother (2003) s. 61 f. aa. 198 f. aa. 349 ff.

¹⁰⁹⁶ HFD Årsbok 1995 s. 194.

¹⁰⁹⁷ RÅDETS DIREKTIV 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt. AVDELNING VI BESKATTNINGSGRUNDANDE HÄNDELSE OCH MERVÄRDESKATTENS UTKRÄVBARHET KAPITEL 1 Allmänna bestämmelser Artikel 62 I detta direktiv avses med: 1. *beskattningsgrundande händelse* och 2. *mervärdesskattens utkrävbarhet*.

¹⁰⁹⁸ Rother (2003) s. 395 ff.

¹⁰⁹⁹ Andersson – Ikkala – Penttilä (2009) s. 45. För näring- och fastighetsinkomst erläggs enligt ISL 21 § skatt till kommunen. För näringsverksamhet erläggs skatt enligt NSL.

desskattens normer för näring borde anpassas till varandra så att oklarheter inte kan uppstå.¹¹⁰⁰ Detta kunde medföra behov av färre rättelser av beskattning och besvär.

Tidigare var tjänster för begravningsplatser momspliktiga HFD 1995 B 547. En ny tillämpning av EU-direktivet i beslutet från HFD (23.12.2004 liggare 3364) 2004:119 visar dock på att en tydligare linje vis-à-vis tjänster har uppstått. Begreppet grav och begravningsplats lär ha varit grunden för en feltolkning från motsvarande text i Sverige.¹¹⁰¹ Däremot krävs en större omsorg och harmonisering av lag som gäller mervärdesskatten. Ett aktuellt fall där finska staten måste anpassa lagstiftningen enligt ett EU-direktiv:

Domstolens dom (första avdelningen) av den 19 mars 2009 - Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Finland (Mål C-10/08)⁽¹⁾

(Beskattningen i Finland av begagnade fordon som importeras från andra medlemsstater - Den nationella lagstiftningens förenlighet med artikel 90 första stycket EG i sjätte mervärdesskattedirektivet och direktiv 2006/112/EG)

Rättegångsspråk: finska

Parter

Sökande: Europeiska gemenskapernas kommission (ombud: I. Koskinen och D. Triantafyllou)

Svarande: Republiken Finland (ombud: J. Heliskoski)

Saken

Fördragsbrott - Åsidosättande av artikel 90 EG och artikel 17.1 och 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1), nu artiklarna 167 och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) - Nationell lagstiftning enligt vilken mervärdesskatt tas ut på bilskatten och enligt vilken det är möjligt att dra av motsvarande belopp från den utgående mervärdesskatten - Tillämpning av samma beskattningsvärde på tre månader gamla fordon som det som tillämpas på nya fordon - Tillämpning av en värdeminskningsskala på 0,8 procent per månad för fordon som är mindre än sex månader gamla när det inte finns några likvärdiga fordon på den nationella marknaden.

Domslut

Republiken Finland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 90 första stycket EG och artikel 17.1 och 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1), nu artiklarna 167 och 168 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1), genom att tillåta att skatten enligt 5 § i bilskattelag (1482/1994) (autoverolaki (1482/1994)) av den 29 december 1994 får dras av från mervärdesskatten i enlighet med 102 § 1 mom, fjärde punkten i mervärdesskattelag (1501/1993) (arvonlisäverolaki) av den 30 december 1993.

¹¹⁰⁰ Myrsky (2004) s. 318.

¹¹⁰¹ Erä-Esko (2009) a. 205. Svensk lag som i detta fall lär vara grunden lyder denna på följande sätt:” Mervärdesskattelag (1994:200) SFS nr: 1994:200 Departement/myndighet: Finansdepartementet S2 Utfärdad: 1994-03-30 Omtryck: SFS 2000:500 Ändrad: t.o.m. SFS 2008:1344. 3 kap . Undantag för vissa andra varor och tjänster 23 § Från skatteplikt undantas omsättning av följande slag av varor och tjänster: 6. tjänster som avser gravöppning eller gravskötsel på allmän **begravningsplats** när tjänsten tillhandahålls av huvudmannen för eller innehavaren av begravningsplatsen. I Finland MomsL (1993/1501): 1501 4 kap Undantag från skattepliktigheten för försäljning: Vissa andra varor och tjänster 59 §: 3) tjänster i samband med öppnande och skötsel av gravplatser, då dessa utförs av den som håller en allmän begravningsplats, samt andra tjänster som hänför sig till begravning, 3) yleisen hautauspaikan pitäjän luovuttamat hautauspaikan avaamis- ja hoitopalvelut sekä muut varsinaiseen hautaus toimintaan liittyvät palvelut. Hirvensalo – Hedlund: sv = begravningsplats, fi = hautausmaa. Cannelin – Hirvensalo – Hedlund: fi = Hautausmaa sv. Begravningsplats, kyrkogård. H – H: kyrkogård = hautausmaa, kalmisto = (run, juhl., kirkkomaa enl. C – H – H).

Republiken Finland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 90 första stycket EG genom att vid fastställandet av bilskatt på fordon som är mindre än tre månader gamla tillämpa samma beskattningsvärde som för nya fordon.

Talan ogillas i övrigt.

Republiken Finland ska, förutom sin rättegångskostnad, bära tre fjärdedelar av Europeiska gemenskapernas kommissions rättegångskostnad.

Europeiska gemenskapernas kommission ska i övrigt bära sin rättegångskostnad. EUT C 79, 29.03.2008.¹¹⁰²

Republiken Finland måste anpassa mervärdesskatten så att den harmoniserar med EU-direktivet. Begagnade bilar inom EU måste behandlas på ett liknade sätt inom hela Europeiska Unionen. Här kan man notera ännu tidigare olikheter i nationell beskattning. I Sverige har skattesammanslutningar beskattats tillsammans med deläggarens inkomst, så inte i Finland ända till 1990-talet. Kort kan man konstatera att näringsverksamhet måste vara driven i vinstsyfte. Fortgående, utåtriktad allmännyttiga funktioner, som offentligt rättsliga samfund står för, fyller således i regel inte kriteriet för näringsverksamhet. Däremot kan näringsens absoluta omfattning, grynderverksamhet, yrkesmässig försäljning, tidigare rörelsetillgångar använda i verksamheten och uthyrning inom rörelseidkande koncern vanligen betraktas som näringsverksamhet.¹¹⁰³

I och med inkomstskattelagen 30.12.1992/1535 blev detta som i Sverige. Mervärdesskatten kommer att få ökad nationell betydelse som skatteinkomstkälla till staten i och med tullfrihet och lägre finansiering genom tullar avtagit.¹¹⁰⁴ Ett nationellt beskattningsbeslut bör stå i samklang med Europakonventionen bland medlemsstaterna såväl i Finland som i Sverige.¹¹⁰⁵ Ett förslag om bruksavgift på finländska vägar som skulle drabba alla bilister lika och trygga fiskus inkomster förefaller således rimligt för att hålla infrastrukturen i skick.¹¹⁰⁶

5.7.5. Rättsfall i EU – skälig tid – punktskatt

Tidigare tullavgifter som varit viktig som finansieringskälla har inom EU lett till ett krav om frihandel utan tullar över nationsgränser. Därigenom har det uppstått nya behov av finansieringen. För ekonomisk tillväxt är EU:s mål därför genom fri ekonomisk konkurrens och mellanstatlig kommers önskvärd. I linje med denna EU-rätt kan endast gälla fall som gäller mellan två medlemsstater och dess medborgare inom EU som köper varor eller tjänster över de nationella gränserna.

¹¹⁰² <http://curia.europa.eu> EUD C 79, 29.03.2008 *Adige Carni Soc. coop. arl, in liquidation v Agenzia delle Entrate, Ministero dell'Economia e delle Finanze*. Se HFD 2002:2061 och HFD 2002:2062.

¹¹⁰³ Andersson JFT (1984) s. 399, Vest (1991) s. 41.

¹¹⁰⁴ Vest (1991) s. 304-314 f. Jmf. Olsson (1974) s. 158 f

¹¹⁰⁵ Höglund (2008) s. 92.

¹¹⁰⁶ Mycket av EU-understöd riktas annars mot utvecklande av infrastruktur som vägar i medlemsstater.

Ett rättsfall där skälig tid beaktas kan vara värt att notera. Det är frågan om en efterbeskattning av Moms som uppdragades vid skattegranskning i Frankrike. Två artiklar 6:1, och 41 är tilläpade. (E 26.09.2000 *J.B. v. France*). Frågan var om yrkan av rättelse i samband med efterbeskattning och behandlingen av besväret inom skälig tid. Ärendet hade uppdragats år 1986 i samband med skattegranskning, den skattskyldiga hade besvärat sig varvid besväret förkastats först år 1996. Det ansågs att tio år var för lång tid för skälig behandling av ett ärende. Dessutom fick den skattskyldige 40 000 franska franc med 2,47 % som ersättning av staten för sveda och verk.¹¹⁰⁷ Jämför med det finska fallet HFD 2005:15. Ett annat fall berör besvär över punktskatt C-325/99 9.11.2000 *G. van de Water v Staatssecretaris van Financiën*:

(Nederländerna). Det framgår av begäran om förhandsavgörande att denna domstol fann att G. Van de Water hade överträtt artikel 5 i punktskattelagen genom att tillverka och inneha punktskattebelagda varor för vilka punktskatt inte G. Van de Water överklagade beslutet till Gerechthofte's-Gravenhage hade erlagts i enlighet med lagens bestämmelser. Domstolen ansåg, särskilt med hänsyn till artiklarna 2f och 51a i lagen, att beslutet om uttag av punktskatt genom efterbeskattning var korrekt, eftersom den berörde inte hade styrkt att punktskatt hade erlagts, varför domstolen ogillade överklagandet.

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

- angående den fråga som genom beslut av den 24 augusti 1999 har ställts av Hoge Raad der Nederlanden - följande dom:

Artikel 6.1 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, i dess lydelse enligt rådets direktiv 94/74/EG av den 22 december 1994, skall tolkas så att blotta innehavet av en punktskattebelagd vara, i den mening som avses i artikel 3.1 i direktivet, utgör frisläppande för konsumtion, om punktskatt inte har erlagts för varan enligt gällande gemenskapsrättsliga och nationella bestämmelser.¹¹⁰⁸

Det här fallet visar att man betonar att nationell rätt gäller inom EU. Målet är ingående och utförligt behandlat och motiv och tillämpning framgår på totalt 15 sidor. Här kan man också notera att såväl nordisk rätt som EU-rätt samt deras behandling i domstolar närmats proportionalitetsprincipen i de mål som behandlas. Punktskatt behandlades i HFD 2011:41 där skatteförhöjning återremitterade ärendet för beräkning av skatteförhöjning i FD. Att observera är att dessa kan avvägas och delvis ha olika innebörd i såväl nationell som EU-rätt.¹¹⁰⁹ Europadomstolen skall däremot inte pröva nationella avgöranden och kontrollera nationell rätt.¹¹¹⁰

5.7.6. Integrerad beskattning

I samband med EU och tjänstemän, samt nationella riksdagsmän och andra tjänstemän kontra andra löntagare kan man säga att alla löntagare bör ha en tillräckligt låg skatt

¹¹⁰⁷ Finlex Euroopan ihmisoikeustuomioistuinin 26.09.2000.

¹¹⁰⁸ EUR-Lex-R: curia.eu.int/juriso/cgi-bin.

¹¹⁰⁹ Moëll (2003) s. 54.

¹¹¹⁰ Moëll (2003) s. 59.

som är gemensam så att inga avdrag beviljas eller rättelser behövs som skulle varken individuellt eller fiskalt ha större betydelse. I linje med detta kunde genom stickprovgranskning endast av de grupper som har större möjligheter att påverka sin skatt. Deklarationer ges inte in och varje inkomsttagare eller dess arbetsgivare betalar in 15 procent i inkomstskatt. Är lönen under ett minimum är det arbetsgivare som distribuerar lönen utan innehåll. Socialstöd skulle finansiera lågt bemedlade.

Ett alternativ är att endast ämbetsmän har denna låga skatt, ifall deras löner är lägre. Det kan bli dyrt för skattebetalare att betala tillräckligt höga löner. Dessutom skulle detta principiellt leda till att den som inte är offentligt anställd tvingas betala dubbel skatt. Det genom att hela den offentligt anställdas skatt betalas av varje skattebetalare till 100 %. I dag betalar ämbetsmannen i princip lika skatt för samma inkomst som anställda för varje lika annan inkomst. Med en prioritering av en lägre skatt för inkomst från ett ämbetsutövande kan leda till lägre skatt för samtliga löntagare.

Låt oss se närmare på resonemanget. Om 20 % av skattebetalarna är sysselsatta inom den offentliga sektorn skulle en medelskatt om idag 30 % ger detta 6 %-enheter skatt. Vid oförändrad lön för 80 % med 30 % i skatt ger detta 24 %-enheter skatt. Sänks den offentliga skatten med hälften blir denna 3 %-enheter och de övrigas skatt kan sänkas till 27 % i skatt. I och med de differentierade löne- och skattesatserna inom EU där fri rörlighet och större konkurrens också inom beskattningen och olika yrkesgrupper visar detta tankeexperiment tydligt på att en integrerad löne- och skattepolitik med lägre skatter kan leda till lägre inkomstskatt för alla skattebetalare.

Ser man på en inkomsttagare som betalar 15 % i skatt utan särskilt höga inkomster, och beräknar att allt går åt till konsumtion eller amortering av lån, och vet att de förutom lån, det mesta måste gå åt till konsumtion är sysselsättning, låg inflation, sysselsättande köpkraft och skatt konsumerar 85 % vilket med 20 % i mervärdesskatt ökar den relativa skattebördan med 17 % till totalt 32 %. Lånekonsumtion kunde ha en mervärdesskatt. Fiskalt är balansen viktig så att tjänster kan bjudas ut. Beskattningen bör ej utgöra ett självändamål utan svara mot medborgarens behov av trygghet och befrämja tjänster som kan ge ekonomisk tillväxt.

Fastän EU inte direkt befattar sig med nationell inkomstskatt uttrycker 293 artikeln i EU betydligt större uppmärksamhet bör fästas vid begränsning av den inre marknaden förorsakad av internationell dubbelbeskattning.¹¹¹¹ C-446/03 kunde *Marks & Spenser v. Halsey* inte kvitta förlust från ett EU land i beskattningen mot överskottet i hemlandet.

¹¹¹¹ Helminen (2012) s. 52.

Däremot bör finska staten i C-319/02 *Manninen* behandla dividend lika förmånligt som i källskattestaten. Myrsky anser att fallet *Manninen* visar på betydande inflytande av EU-rätt i nationell beskattning med en stor del av retroaktivt skatterestitution till ett tusental skattebetalare.¹¹¹² I det förra fallet är det förenligt med gemenskapsrätten att inte bevilja avdragsrätt för förlust från vinst i moderbolaget. Jag kan endast se C-446/03 som en avvägning mot diskriminering för högre skatt men inte oskälig konkurrensförmån mot förlustverksamhet i ett annat land. Medan det senare C-319/02 visar på individens rätt och den gemensamma marknaden med skälig konkurrens. Metoden om avräkning får enligt *Helminen* varje stat själv välja, bara den inte kränker de nationella förhållandena genom diskriminering. I fallet C-446/03 *Marks & Spencer v. Halsey* var det frågan om förbud att utnyttja en förlust dubbelt. Avsikten var att sänka skatten i ett land med högre skattesats än i den stat där förlusten uppstått.¹¹¹³

Regelverket inom EU kanske inte är så entydigt. Olika former av integration och beskattning leder för flera viktiga områden till särskilda regler. Mot ett feodalt samhälle med skråverksamhet verkar den öppna konkurrensen och fri etableringsrätt inom EU.¹¹¹⁴ Enligt *Helminen* kan man notera normer godtagbara enligt EU-domstolen:

- åtgärder för tryggnad av effektiv beskattningsövervakning
- förbud mot kringgående av beskattning
- medlemsstaternas rätt att komma överens om balanserande av fördelning av minskning av skatteinkomster som vid *avoir fiscal* beskattningen
- behovet att förhindra förluster två gånger
- rätten att trygga strukturen av sitt beskattningssystem
- den territoriella rätten.

Då proportionalitetsprincipen inte har kunnat följas har EU-rätten kunnat godkänna nationella tillämpningar. Däremot har följande fall lett till avslag:

- minskning av skatteinkomster som vid *avoir fiscal*
- andra ekonomiska orsaker
- atypisk skatteharmonisering
- förmåner som lindrat skada.¹¹¹⁵

God förvaltning gäller också inom beskattningen och EU. Det kan komma till uttryck genom att en skattebyrå får information från en utländsk byrå, för att kunna bes-

¹¹¹² Myrsky – Rabinä (2011) s. 369.

¹¹¹³ *Helminen* (2012) s. 54 f. o. s. 120. *Knuutinen* (2012) s. 59.

¹¹¹⁴ *Helminen* (2012) s. 100 ff.

¹¹¹⁵ *Helminen* (2012) s. 115-116.

tyrka den totala inkomsten eller utreda oklarheter på tjänstemanna nivå. Lag om ömsesidig handräckning mellan de behöriga myndigheterna i Finland och de övriga medlemsstaterna i Europeiska unionen på beskattningens område 16.12.1994/1220 ger skattetjänsteman i Finland såväl rätt, skyldighet som möjligheter att utväxla nödig information med utländsk motsvarande myndighet. Detta binder alla EU-stater. Dessutom kan avtal reglera det med OECD¹¹¹⁶ och Norden, även med de länder som inte är EU-stater. Enligt Helminen ger dessa avtal möjligheter på bred front att växla informationsutbyte på tjänstemans nivå.¹¹¹⁷

Tjänstemannahjälpen kan i vissa fall vid utmätning lämnas utan verkställande. Vid fall som skulle leda till oskälighet ekonomiskt eller socialt kan en utmätning lämnas obeaktad. Detta om den utländska nationella lagen i det berörda landet skulle leda till oskälighet. Den finländska skattemyndigheten kan gottgöra i beskattningen den skattskyldiga om den skattskyldiga genom ett mekaniskt fel eller genom en felaktig lagtolkning har beskattats för högt. Det kan inträffa i fall då EU-beskattningsrätt har tolkats fel. Rättelse kan verkställas på eget initiativ eller på ansökan av den skattskyldige. EU-beskattningsrätt är i detta avseende inte i strid med Finlands nationella lagtillämpning. Skattskyldig kan göra besvär inom 5 år. Vid missnöje kan besvär över ett beslut lämnas in till nästa rättsinstans inom 60 dagar. Detta svarar mot de finländska tidsnormerna. Ett ärende kan även skattskyldig ansöka om att få återfört under särskilda omständigheter. Totalt avlyft skatt är möjlig, genom befrielse efter det att Skatteförvaltningen eller finansministeriet godtagit en ansökan. Detta sker närmast i samband för att eliminera internationell dubbelbeskattning.¹¹¹⁸ Här följer också reglerna som gäller i nationell lagstiftning. EU-beskattningsrätt medför inte här betydande avvikelser.

5.7.7. Den nationella skatterättens betydelse

I och med att kristendomen kom till Norden, riket bildades och grekisk filosofi, romersk och kristen kanonisk rätt spred sig, uppstod flera nya stater. Från bildandet av ett rike har de utvecklats till olika nationalstater. Å andra sidan har utvecklingen i dag lett till en återförening till större enheter. Enhetliga områden med strävan efter skatteharmonisering, direktiv som OECD ställer, social välfärd och flera olika kyrkosamfund anpassade till de skilda folken och regionerna, karakteriserar dagens Europa. Ur fiskus synvinkel är det viktigt, att någon skatt betalas någonstans.

¹¹¹⁶ Koivisto (2011) s. 271 OECD binder också samman god förvaltning i länder mot korruption.

¹¹¹⁷ Helminen (2012) s. 259.

¹¹¹⁸ Helminen (2012) s. 277. Här hänvisas till indrivningsdirektivet 14 direktivet. aa. s. 314 f.

Skillnaden, mellan OECD:s stora block, som innefattar USA och Europas mångkulturella gamla värd, är stor. Ändå strävar man efter likformighet i skattehänseenden. För att kunna ta ställning och dra slutsatser måste man se på de skilda delkomponenterna detta europeiska samhälle består av. Hur dess enskilda nationers lagstiftning påverkar varandra är nödvändig att närmare bekanta sig med. Här har det internationella betonats på det nationellas bekostnad. En fungerande beskattning kan inte nog betonas för någon form av fungerande samhälle. Särskilt av betydelse framstår också de skattekonventioner som mellan skilda länder avtalats. Skattekonventionerna följer ofta OECD:s modellavtal, men kan inte alltid i tillräcklig utsträckning koordinera de nationella texterna. För att förbättra det borde originalspråkets text betonas. Som i EU-domstolens fall står det på vilket officiellt språk en dom är avfattad för att den inte skall kränka individens rätt. I oklara fall kan förhandsbesked anskaffas.¹¹¹⁹

Man kan fästa sig vid det gedigna förarbetet och förslaget till dom, där protokollet förts på spanska och domen på holländska i fallet (C-325/99 9.11.2000) *G. van de Water v Staatssecretaris van Financiën*. Sålunda är den svenska versionen en inofficiell

¹¹¹⁹ EUR-lex-R C 58/01 25.9.2003
DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 25 september 2003 (1)

Direktiv 90/435/EEG - Bolagsskatt - Moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater - Begreppet källskatt **I mål C-58/01**,
angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Special Commissioners of Income Tax (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan *Océ van der Grinten NV* och *Commissioners of Inland Revenue*,
angående tolkningen av artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EGT L 225, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 25), samt tolkningen och giltigheten av artikel 7.2 i detta direktiv, ...

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

- angående de frågor som genom beslut av den 6 februari 2001 har ställts av Special Commissioners of Income Tax (Förenade kungariket) - följande dom:

1) En sådan skatt som den på 5 procent som avses i det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet utgör, såvitt den tas ut på utdelningar från dotterbolaget med säte i Förenade kungariket till moderbolaget med säte i en annan medlemsstat, en källskatt på vinstutdelningar från ett dotterbolag till moderbolaget i den mening som avses i artikel 5.1 i rådets direktiv 90/435/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater. Såvitt den däremot tas ut på det skattetillgodohavande som dessa utdelningar ger rätt till i Förenade kungariket utgör denna skatt inte en källskatt som är förbjuden enligt artikel 5.1 i direktivet.

2) Artikel 7.2 i rådets direktiv 90/435 av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater skall tolkas så, att den medger att en sådan skatt som den på 5 procent som avses i det i målet vid den nationella domstolen aktuella dubbelbeskattningsavtalet tas ut, även om denna skatt såvitt den tillämpas på utdelningar från dotterbolaget till moderbolaget, utgör en källskatt i den mening som avses i artikel 5.1 i direktivet.

3) Vid prövningen av den tredje frågan har det inte framkommit att det föreligger något formfel eller förfarandefel som påverkar giltigheten av artikel 7.2 i direktivet.

översättning från två EU-språk. Förhandsbeskedet i not 1119, har engelska som originalspråk. (C-58/01 25.9.2003 *Océ van der Grinten NV v Commissioners of Inland Revenue*). Finländska dubbelbeskattningsavtal har för bägge länderna ofta OECD:s engelska som grundförlaga. EU-domarna är utförliga och grundar sig i sin uppställning på EU-lagartiklar med tydliga punkter. Detta går väl att jämföra med det tyska kodifierade systemet. EU-skatterätt kan ingripa i all nationell skattelagstiftning då det är frågan om andra inom EU-området. Direktiv och artiklar reglerar dessa möjligheter, men inte direkt i den nationella beskattningen. JO regleras i EU:s artikel 1-49 avdelning VI där det bestäms att Europaparlamentet väljer en europeisk ombudsman. EU:s JO skall vara fullständigt oavhängig i sin ämbetsutövning. Detta är en del av demokrati och individens rättsskydd motsvarar läget i Finland.¹¹²⁰

En konflikt eller oklarhet kan uppstå för finländsk tjänsteman med ett utländskt uppdrag inom EU. Hemorten är normalt sett viktigast för inkomstbeskattning till rätt land då hemvisten är ett land och uppdraget i ett annat. Ett förhandsbesked till EU domstolen kan underlätta den nationella domen. HFD, FD och andra domstolar i Finland har begärt förhandsbesked av EUT i över 20 fall. EUT är helt fristående i jämförelse med en inhemsk domstol.¹¹²¹ En av domarna (C-270/10) *Lotta Gistö* har Finland rätt att beskatta år 2007. Enligt artikel 14 som i protokollet av den 8.4.1965 berör särskild immunitet och privilegier, behöver det inte för all framtid gälla enligt Helminen. Inte heller skall beskattningen inom EU begränsa rörligheten.¹¹²² HFD 2010:37:

Begäran om förhandsavgörande av Europeiska unionens domstol – Inkomstbeskattning – Allmän skattskyldighet – Begränsad skattskyldighet – Treårsregeln – Europeisk personal – Make

Finska medborgaren A flyttade våren 2003 till Luxemburg med sin familj när A:s make började arbeta där som translater vid Europaparlamentet. A blev vårdledig från sitt arbete i Finland och skötte i Luxemburg familjens barn i hemmet.

Högsta förvaltningsdomstolen begärde med stöd av artikel 267 i FEUF förhandsavgörande av Europeiska unionens domstol om huruvida artikel 14 i protokollet 8.4.1965 om Europeiska gemenskapens immunitet och privilegier ska tolkas så att A:s hemort i skattehänseende till följd av nämnda bestämmelse i protokollet och trots vad som föreskrivs i 9 och 11 § i inkomstskattelagen under skatteåret 2007 fortfarande finns i Finland. Omröstning 4-1.

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF) artikel 267 Protokollet 8.4.1965 om Europeiska gemenskapens immunitet och privilegier artikel 14, Inkomstskattelagen 9 och 11 §.

Intressant i detta fall är att finländsk medborgare vill ha tre-årsregeln förlängd för beskattning i Finland. Fallet ovan var ingående redogjort för i Finlex på finska med kort svenskt referat. Man kan jämföra med ett fall som genast vill bli från finländs beskatt-

¹¹²⁰ Helminen (2012) s. 25. EU (2005) s. 41. Höglund (2008) s. 327 jämfört med England där JO kan granskning bara initieras av parlamentsledamot, där JO alltså inte är för medborgare som så.

¹¹²¹ Äimä (2011) s. 53. Obs! Enligt Lissabon-fördraget är EGD numera EUD.

¹¹²² Helminen (2011) s. 69-73. Obs! Enligt Lissabon-fördraget är artikeln omnumrerad med 13.

ning. I HFD 2004:6 önskade en familj som flyttat till Belgien i juni 2002 utan egendom i Finland men med passiva investeringstillgångar med inkomst av dem ansågs inte ha väsentlig anknytning till Finland och därför inte heller vara beskattningsskyldig här år 2002. Däremot finns det finns flera fall med begränsat skattskyldiga som flyttat utomlands. Nationella domstolar begär enligt ovan anförda gärna ett förhandsbesked av EUT för signifikant bättre harmonisering av slutlig nationell dom.

5.8. Sammandrag

Den moderna rättsstaten grundar sig på antiken och kristen rättsdogmatik och demokratin på den enskilda människans frihet och rättigheter. Besvärsmått är internationellt en normal rättighet som tillkommer medborgarna i ett rättssamhälle, såväl vad som ankommer på administrationen som de skatter som finansierar välfärd och tjänster. I ett samhälle med tillväxtnål kommer globaliseringen som en delkomponent. Därigenom blir omvärldens administration och skatteförfaranden också en nationell angelägenhet, dels på grund av eventuella harmoniseringssträvanden dels på grund av den influens de internationellt utövar. Både religion, språk och ekonomiska modeller kan ge miljöer som också skapar problem. Det primära är att rättsnormeringen till någon del kan tala samma språk. Således kan man primärt sett säga att det därför går lättast att jämföra Sveriges skattelagar med de finländska förhållandena och lagarna. Sekundärt kan man vidare konstatera att inkomstbeskattningen har motsvarande normer i bägge länder, med rätt till god skatteredovisningssed och plan för granskning eller skatterevision, samt besvärsmått och till och med dispens. Dispens är dock ovanligt i Finland. Rättssäkerheten har en subjektiv och en objektiv sida som i Sverige till 73 % är inhämtad kunskap från Riksskatteverket. Förvaltningen sker med lokalt självstyre, där beslut som berör den enskilde genom besvär kan anföras. Besvärsmåttet är också en ingress i kritik man kan anföras mot rättssäkerheten som är för individen mot samhället.¹¹²³

Norsk och dansk rätt, samt tysk har samma gemensamma rättskodifieringstradition som i Sverige och Finland. Rättelse av beskattningen är även här möjlig och avgränsade till tiden. Massförfarandet tillämpas, vilket även införts i Finland från år 2006. Den nationella rättssäkerheten skiljer sig något specifikt i länderna, men principiellt föreligger rätt till besvär och rättelseyrkan. De tyska skatterna följer stickprovsuttag som i USA. På sikt kan man notera att varje nationell skatt influeras av omgivningen och med ett motsvarande socioekonomiskt system leder det efter ett antal år att skatterna harmonise-

¹¹²³ Aarnio (2006) s. 111.

ras. Som exempel kan man nämna ägarna och bolagens beskattning i Kb och ÖB och dess hantering idag i Finland. Längst kan noteras separering av skatt från inkomst och kapital i Finland, då detta tillämpades på 1920-talet i Sverige och först på 1990-talet i Finland. EU-rätt och direktiv styr allt mera den nationella lagstiftningen. Största skillnaden är mellan direkt och indirekt beskattning. Ur rättssäkerhetssynvinkel kan man notera att EU-domslut är ingående och väl motiverade. Å andra sidan saknar EU-direktiven ofta rättsliga förarbeten,¹¹²⁴ vilket avviker från kutymen som tillämpas på den nationella lagstiftningsnivån i Norden. Det kan innebära att EU-direktivens förutsebarhet inte är lika stor som den kan vara i den nordiska nationella traditionen. Då kan den nationella rättssäkerheten bli lidande. Läget i Finland av i dag har en subjektivt sett god korrelation till EU-rätten. Rättelse av beskattningen kan ha stor betydelse för en koncern, vilket visar att fall som varit avgjorda får ny behandling. Som exempel framfördes församlingarnas begravningsplan och MomsL eller tillämpningen av ISL för koncern med holdingbolag utomlands. Fallen leder till betoning av det korrekta språket, rätt förstått i rätt sammanhang av största betydelse. Den kultur och den lokala rättstraditionen är av betydelse. Med det oaktat visar det på förekomsten av rättsskydd och möjligheter genom besvär till rättelse. Myndigheternas möjlighet att inbegära förhandsbesked från EUD skall trygga rätt dom för inhemsk medborgaren i hemlandet och utlandet. Efter Lissabonfördraget är Europeiska Unionens domstol (EUD) verkställande organ för granskning av unionens lagstiftning och trygga en enhetlig tillämpning och tolkning av densamma.¹¹²⁵ Nämnas kan att EU-välståndet till stor del bygger på transfereringar, vilket kan innebära en konflikt mellan nationell och EU-kultur.¹¹²⁶

OECD-modellavtal ger grunden för ekonomisk tillväxt och anpassad beskattning. En harmonisering genom skattebesvär och god administration är mål inom denna europeiska organisation med modeller av OECD för välstånd, ekonomisk tillväxt och skatter. EU:s mål är god beskattning med rätt till beslut på individens eget språk. Skälighet, välstånd och den styrka som de nationella språkliga mångfalderna innebär är honnörsord inom EU. Den nationella rätten att bestämma skattelagar bevaras dock i regel som en suverän, demokratisk, nationell rätt för varje enskild nation. Är reglerna i överensstämmelse med den enskilda människans frihet och rättigheterna och vilka kunde eventuella rättvisa beskattningsprinciper vara, skall vi se i kapitel sex och sju.

¹¹²⁴ Agell – Malmström (2006) s. 40.

¹¹²⁵ Äimä (2011) s. 50-51. Enligt EUD kan FEUF-avtalets 267 artikel 1 punkt ge förhandsutlåtande över tolkning av EU:s grundfördrag.

¹¹²⁶ Myllymäki (2007) s. 154. Betonas kan budgetansvar och revision.

6. DEN ENSKILDA MÄNNISKANS FRIHET OCH RÄTTIGHETER

6.1. Allmänt

Grundlagens enskilda människas frihet och rättigheter, som jag anförde redan i inledningen, anser Pikkujämäs hör intimt ihop med skatterätten i och med förbud mot diskriminering och krav på lika behandling inför lagen.¹¹²⁷ Europeiska mänskörättskonventionen var möjligt att underteckna för Finland på 1990-talet. I den nationella grundlagen ingår mänskliga rättigheter genom att delta i internationellt samarbete som ingår i internationella avtal, varvid i bägge fallen används rätten, som ett medel. Modern rättsideologi strävar efter att nå ”fria” valmöjligheter fastän dock nationens rättsliga förpliktelser utgör en norm i västerländsk kulturhistoria. Resultatet kan bli att en positivistisk rätt kan vara en kritisk rätt.¹¹²⁸

Grunden till de mänskliga rättigheterna söker sig i modern tid till demokratin i USA på 1700-talets naturrätt.¹¹²⁹ Det ansågs i början av 1900-talet i Finland utgöra ”[e]tt hinder för uppkomsten av en vetenskaplig förvaltningsrätt som framträdde dock i naturretten” som dominerade under 1700-talet.¹¹³⁰ Thomas Jeffersons förslag vid formuleringen av Förenta staternas oavhängighetsförklaring innehöll satserna om de mänskliga rättigheterna som kongressen tog ställning till.¹¹³¹ Senare upptagen som franska revolutionens devis¹¹³²: ”frihet – jämlikhet – broderskap” med introduktionen av den demokrati som införts att gälla i Förenta staterna har Europa och EU allt mera utvecklats i denna riktning. Detta har småningom lett till devisen: Effektivisering av samhället med staten och medmänniskan kräver allt mera av statsmakten för de mänskliga rättigheterna.¹¹³³ FN förde fram efter andra världskriget ”*The Bill of Human Rights*”.¹¹³⁴

Ett steg 300 – 400 år tillbaka i tiden kan belysa begreppet mänskliga rättigheter inom skatteforskning och administration som något främmande och lösryckt. I äldre internationellt besvärssökande har det kunnat förekomma administrativt brister på rättssäkerhet för rättelse, vilket inte garanterat objektiv rätt.¹¹³⁵ Naturrättsläror har på 1600-talet betonat den privata rätten som skydd mot ingrepp av staten mot den enskilda perso-

¹¹²⁷ Pikkujämäs (2001) s. 13 f.

¹¹²⁸ Riekkinen (2005) s. 172 ff.

¹¹²⁹ Höglund (2008) s. 57.

¹¹³⁰ Willgren (1925) s. 6. Timonen (1996) s. 47 f. Naturrätt = godtagbart enligt religiösa eller moraliska grunder.

¹¹³¹ Strzelewicz (2004) s. 13.

¹¹³² Liberté – égalité – fraternité.

¹¹³³ Bauhn (1990) s. 7.

¹¹³⁴ Melander (1995) s. 16 f.

¹¹³⁵ Willgren (1925) s. 354 f.

nens eller hennes förmögenhetsrättsliga integritet. John Milton anses ha haft inflytande på den amerikanska självständighetsrörelsen och han deltog i England i Cromwells revolution.¹¹³⁶ John Locke skrev sina konsekventa idéer som innefattade budskapet med ”individens oförytterliga och oantastliga grundrättigheter.”¹¹³⁷ I detta innefattade han enligt Rawls också en moralprincip att foga sig med Gud som grunden för den moraliska auktoriteten.¹¹³⁸ En rimlig rättsuppfattning kan vara en rättviseuppfattning, med målet att den offentliga rättsuppfattningen är uppenbar för alla.¹¹³⁹ Bl.a. Rousseau publicerade sina idéer influerad av de intryck som rådde i samhället, vilka sedan ledde till såväl den amerikanska som franska revolutionen. Men man kan också fästa sig vid att redan medeltidens Thomas av Aquino hade krav på att en gång ingångna avtal alltid helt fullt ut skall ha rättskraft.¹¹⁴⁰

Då det ofta ändå går att härleda en revolution som kan ses som ett symptom i tiden för befintliga missförhållanden som rättats kan man notera en individ som lett budskapet. Markis de La Fayette var nära förbunden med Jefferson i de amerikanska tankarna om historien om de mänskliga rättigheterna. Fransmannen markis de La Fayette hade som fiende till engelsmännen tagit parti för friheten i det amerikanska oavhängighetskriget och blivit nära förbunden med såväl Washington som Jefferson.¹¹⁴¹ Den 26 augusti 1789 antog den franska nationalförsamlingen deklarationen om de mänskliga och medborgerliga rättigheterna som inte längre grundade sig på de La Fayettes utkast utan var den franska nationalförsamlingens.¹¹⁴² Efter totalitära regimer, två världskrig under 1900-talet uppstod plötsligt ca 70 år efter den kommunistiska revolutionen i St. Petersburg i och med Berlinmurens fall i november 1989 nya förhoppningar om den amerikansk-franska demokratin.¹¹⁴³ Spridningen har haft en riktning österut. Tyskland är nu en stat med denna demokrati och de mänskliga rättigheterna.¹¹⁴⁴ En norm eller rättsprin-

¹¹³⁶ Strzelewicz (2004) s. 81.

¹¹³⁷ Willgren (1925) s. 358. Jmf Myrsky (LM 2009) s. 744. Se Tolonen (2008) s. 257 naturrätt.

¹¹³⁸ Rawls (1999) s. 139. Jmf Rawls (2002) s. 47 och Rawls (2005) s. 59.

¹¹³⁹ Rawls (1999) s. 148.

¹¹⁴⁰ Strzelewicz (2004) s. 82. Jmf Hedlund Thulin (2004) s. 13. De mänskliga rättigheterna var en del av folkrätten. Under medeltiden hade den enskilda rätt enbart som människa. Slog man ihjäl en annan dömdes man till böter. Äldre Västgötalagen värderade nordbor högre till 9 marker medan tyskar och engelsmän värderades till c. 4 marker. Dels kan man se av detta att den nationella tillhörigheten värderades högre medan utlänningar, som tydligen fanns, kunde behandlas som och jämföras med trälar. Jmf. Bring (2011) s. 131 f. Magna Charta klausul 39 ”Ingen fri man får häktas, fängslas, berövas sina rättigheter ...”

¹¹⁴¹ Strzelewicz (2004) s. 43.

¹¹⁴² Strzelewicz (2004) s. 54.

¹¹⁴³ Hedlund Thulin (2004) s. 18. aa. s. 22. En indikation på rättsnormeringens politisering anser Hedlund Thulin att gäller i och med att de kollektiva likväl som de individuella rättigheterna framhölls i Wien-dokumentet år 1993 där såväl den enskildes rätt och inte statens i utvecklingen. Aa. s. 246. För att rättigheterna skall gälla måste respekt för individen utan kränkningar och övergrepp tillämpas.

¹¹⁴⁴ Hammarberg (2004) s. 293.

cip är nonsens om den inte kan följas upp och upplevas som rättvis i ett samhälle i utveckling. Ständigt sker därför olika möten. I Wien diskuterades t.ex. år 1993 ekonomiska och sociala rättigheter, som grundade sig på internationella konventioner från år 1948 och 1966 med rätt till utbildning, hälsovård och rimliga arbetsförhållanden.¹¹⁴⁵ Nationernas förbund och Förenta nationerna har tagit upp skydd mot minoriteters rättigheter; ”mänskliga rättigheter och grundläggande frihet för alla ... utan avseende på ras, kön, språk och religion.”¹¹⁴⁶ År 1999 i maj hade 41 europeiska stater skrivit på avtal om de mänskliga rättigheterna som övervakas av den europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna där stadgarna grundar sig på FN:s konvention från år 1948.¹¹⁴⁷

I beskattning är det viktigt att hela beskattningen är genomgående till tre delar i harmoni med konventionerna i dessa principer. Lika fall behandlas lika dvs. jämställdhet, allmänt rättsskydd gäller med oinskränkt äganderätt.¹¹⁴⁸ Jämställdhet är av tradition mellan män och kvinnor. L om jämställdhet mellan kvinnor och män (8.8.1986/609) är den främsta lagen som reglerar jämställdhet. Även i sjömanslagen (1978/423) ingår detta, och ett jämställdhetsombud och en jämställdhetsnämnd är stadgad (8.8.1986/610). I 2:6.1 § GL stadgar om att alla är lika inför lagen och 2:6.4. § GL jämställdhet mellan könen. I två lagar talar man om jämställdhet mellan könen och i en jämställdhet mellan borgenärer. Hela nitton lagar har inskrivet om jämlikhet mellan könen. Jämlikhet är behandlat av HD som diskriminering 2009:78 då en domare med mindre erfarenhet placerades i den högre löneklassen och var av det motsatta könet i samband med domarnas avlöningsreform. 8.2 § 2 p. jämställdhetsL. Av prejudikatet kommer det inte fram vilket kön, vilket är neutralt. Direkt lika lön för olika kön för samma arbete kan genom diskriminering lokaliseras. För fiskus är det ändå viktigt att alla får skälig lön som beskattas. HD 2010:93 är ett mål om likabehandling om resultatpremier och strejk. Tjänsteman hade inte rätt till särbehandling på grund av minskad resultatpremie som förorsakats av arbetsgivaråtgärd. 2:2.1 § och 13:1 § arbetsavtalsL, Europeiska konventionen om mänskliga rättigheter artikel 11.1. och 11.2. samt 6.1.§ och 9.1. § L om likabehandling. Tvingande bestämmelse i arbetsavtalslagen fick inte ingå i det flexibla avtalet som bolagets ledning årligen avgjorde. Jämställdhet och EU konventionen behöver inte leda till anarki och diskriminering. Prejudikaten visar att allmänt rättsskydd gäller.

¹¹⁴⁵ Hammarberg (2004) s. 297.

¹¹⁴⁶ Melander (1995) s. 11. Jmf. Kap. 5.2.

¹¹⁴⁷ Scheinin (1999) s. 737. Hedlund Thulin (2004) s. 15 Länge ansågs de nationella härskarna ha oinskränkt makt över sina medborgare. De medfödda rättigheterna finns i FN stadgarna. EU (2005) s. 17 konstitutionen för Europa tar upp i Artikel 1-2 som unionens värderingar de mänskliga rättigheterna.

¹¹⁴⁸ Pikkujämsä (2001) s. 38.

6.2. Kort om bakgrunden av teorin

6.2.1. Tankar i början

Statens ansvar och skyldighet gentemot medborgarna togs upp av en engelsk filosof och statsvetenskapsman.¹¹⁴⁹ År 1690 författade filosofen John Locke om naturlagarna; frihet = utan tillstånd eller beroende av andra, som naturlagar. ”Och för att alla människor må avhållas från att kränka andras rättigheter och från att skada varandra och för att *Naturalagen* må respekteras, vilken syftar till fred och bevarande av hela människosläktet...”¹¹⁵⁰ Naturlagarna förutsatte att ”rättsordning, stat och samhälle var i sig medel på vägen mot ordning och harmoni bland människorna och mot ett upprättande av den förnuftiga ordningens herravälde.”¹¹⁵¹ Människans naturliga frihet hindrar slaveri och all egendom är dock i dess egen person.¹¹⁵² Vidare kan man konstatera att utan samtycke kan man inte underkasta någon ens politiskt mål. Tre mål i naturtillståndet är att själv få ställa sig under en regering för att bevara sin egendom. ”För det andra saknas i Naturtillståndet en erkänd och opartisk domare, med befogenhet, att avgöra alla tvister i enlighet med fastställd lag.”¹¹⁵³ ”För det tredje saknas ofta i Naturtillståndet makt att ge kraft åt och understödja en rättvis dom och sätta den i verket.” Myndigheternas makt förutsätts aldrig bli större än vad som är motiverat av det allmännas bästa samt allt detta syftar till inget annat mål än folkets fred, säkerhet och allmänna bästa.¹¹⁵⁴ Oberoende av vilken inställning man har till de mänskliga rättigheterna kvarstår det faktum att lagar som ger skydd för barn, kvinnor och arbetares sociala rättigheter kan man anse att Derrida betonar att det på denna grund är bättre, med dem än utan dem.¹¹⁵⁵ Särskilt det sociala skyddsnetet som finns i Norden finns inte överallt.

Ett befintligt rättsväsende för individuell jämställdhet visar målen i 6.1. HD-fall, att rättelse av beskattningen och dess indikation som en komponent i god förvaltning är i linje med tjänstemän som verkar i en liberalrättslig samhällsutveckling. Grundlagens prioritet skyddar också samhället genom att en tjänsteman inte godtyckligt kan överföras till nya uppgifter i HFD 2008:25. Enligt 5.1 § hade tjänstemannen inte samtyckt och kunde inte besvära sig enligt 56 § Statstjänstemannalagen. Däremot ansåg majoriteten (omröstning 4-1) att enligt 21 § GL hade det stått i strid med 106 § GL då 11 kap. i för-

¹¹⁴⁹ Hedlund Thulin (2004) s. 15.

¹¹⁵⁰ Locke (1990) s. 12 f.

¹¹⁵¹ Strzelewicz (2004) s. 69.

¹¹⁵² Locke (1990) s. 16 f. Jämför Pikkujämsä (2001) s. 38. Egendom som någon besitter kan inte kränkas.

¹¹⁵³ Locke (1990) s.22f.Hedlund Thulin (2004) s.15 Lockes inspirerade senare tiders rättighetsförklaringar. Den franska år 1789 och den Amerikanska 1791 samt Sveriges första tryckfrihetsförordning från år 1766.

¹¹⁵⁴ Locke (1990) s. 24 f.

¹¹⁵⁵ Derrida (2005) s. 113.

valtningsprocesslagen inte gav tillräckligt skydd. ”Utan lydnad och plikt kan den starke inte vara herre för alltid;” Rousseau år 1762. Ett statsväsende kan inte verka i strid med sin ursprungliga sammanslutning. Människan förmår inte skapa kraft, utan kan nå det genom en sammanslutning i styrka. Vi kan övergå från naturtillstånd, till samhällstillstånd genom att ersätta instinkt med rättvisa och moral.¹¹⁵⁶ Dessa tankar närmar sig något som vi inom vårt vetenskapliga paradig kan börja förstå. Låt oss därför betona rätt och moral! 1:1.2 § Finlands GL (1999/731) betonar och tar uttryckligen in ett begrepp med ”den enskilda människans *frihet och rättigheter*”. Individens frihet och rättighet är sedan millennieskiftet år 2000 förankrat i republiken Finlands grundlag. Vad det i detalj innebär kan vi för beskattning och individuell rättsliberalism dissekera längre fram.

Noteras kan, att Höglund i sin doktorsavhandling betonar även i Sverige internationella konventioner och överenskommelser, samt dess betydelse för den inhemska rättens utveckling. Höglund framhåller också Artikel 6.1. i Europakonventionen. Artikel 6.1. är ett instrument som för medborgarna i medlemsstaterna förutsätts ge rättssäkerhet och rättvisa med offentliga domstolar som på lika grunder fäller avgöranden. Särskilt gäller det att envar skall få bli hörd i sak vid domstolsbehandling. Trots att beskattning och skatter inte direkt nämns i denna artikel anser Höglund att det även gäller i och med omnämnande av skattetillägg i skatteutredningar.¹¹⁵⁷

6.2.2. Betydelsen för individens frihet och välbefinnande

Tillämpningen av de mänskliga rättigheterna ledde till sociala och ekonomiska konsekvenser vid 1800-sekelskiftet.¹¹⁵⁸ Ändå kan detta inte ses direkt som sociala och ekonomiska rättigheter, som krav för mänskliga rättigheter då de inte fyller kravet universellt och genomförbart. I och med att man inte kan kräva att alla försörjer alla, kan en del hjälpa andra som lever i svält och misär, logiskt kan man inte rädda och bli räddad. Påståendet fyller inte kravet på universalitet. Inte heller innebär det att alla behöver ha samma behov, utan snarast att alla skall behandlas på samma sätt.¹¹⁵⁹ Mänskliga rättigheter kan definieras som rätt att vara människa. Härlett ur giltiga moraliska principer eller kriterium, kommer man närmast mellan anspråk och rättigheter. Subjektiva rättigheter är vad en person tillkommer i *frihet och välbefinnande* och att andra personer bör avstå från att hindra personens känsla av detta, och detta tillkommer också alla andra.

¹¹⁵⁶ Rousseau (1762) s. 26- 34.

¹¹⁵⁷ Höglund (2008) s. 33 f. Jmf. Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 55 f.

¹¹⁵⁸ Strzelewicz (2004) s. 62.

¹¹⁵⁹ Gewirth (1982) s. 75 ff.

Envar bör ha tillgång till den i och med ömsesidiga moraliska rättigheten till *frihet och välbefinnande*. En definition av dess innehåll kan vara tre typer av värderingar: grundläggande värde, konstansvärde och tillskottsvärde. Grundläggande är liv, fysisk integritet och mental jämvikt. Konstansvärde utgörs av nödiga resurser och tillskottsvärdet vad som krävs för en höjning av målnivån. För de mänskliga rättigheternas genomförande i lag och politisk tillämpning krävs procedurinriktade instrumentella tillämpningar, antingen valfria eller nödvändiga samtyckande, för specifika lagar och myndighetsutövning. Ömsesidig respekt och sociala lagar, är lagar för detta på ett dynamiskt sätt. Även samtyckesmetoden är en del av den politiska processen som tryggar mänskliga rättigheter.¹¹⁶⁰ I enlighet med 109 § GL hör även till JO:s skyldighet att övervaka de grundläggande frihet och rättigheterna.¹¹⁶¹ HFD 1993:2258 B 514 dömde en gottgörelse om 20 000 mark som skadestånd för diskriminering. Skattestyrelsen besvårade sig men med rösterna 4-1 ansågs det i förhandsbeskedet inte som inkomst enligt 43 § ISkL. Direkta fall med skattekonsekvenser är sällsynta. Gränsdragning mellan skadestånd och alternativt beskattningsbar inkomst är dock värd att notera.

I dag betonas social kompetens. Inlärningsförmågan, som en del av intellektet, har senare tillfogats även kreativitet för den dynamiska utvecklingen som en annan komponent. Avsaknaden av social kompetens försvårar de mänskliga rättigheterna, då det som så grundar sig på ömsesidig respekt för välbefinnande. Logiskt måste det därför i detta sammanhang anses vara en viktig del i intellektet för att nå mänskliga rättigheter. Då vi här behandlar rätten till rättelse av beskattning är det viktigt att notera att i en fungerande stat är såväl skattebetalningen en skyldighet som rättighet som staten tar ut, som inte inskränker på de mänskliga rättigheterna. Processen på möten för de mänskliga rättigheterna är fortlöpande och med jämna mellanrum sker nya större sammankomster med nya riktlinjer för de stater, som deltar i kongresserna. Betydelsen av den enskildes rätt behöver inte ses som ett motsatsförhållande till staten. Vill individen ett eller känner hon sig kränkt betyder det inte automatiskt att staten inte följt lag och rätt. Artikel 6 skall garantera rättvis rättegång i Europakonventionen och Artikel 8 rätt till skydd av privat- och familjeliv. Artikel 13 betonar rättelse genom nationell myndighet.¹¹⁶² Gränsdragningen blir viktig när man skall vara tvungen att lämna ut uppgifter så att det inte kränker privat integritet. I 31827/96 *J.B. v. Schweiz* stred det att lämna ut uppgifter som kunde bidra till att fälla honom för skattebrott. Märk att det räcker med *risk att bidra*.

¹¹⁶⁰ Gewirth (1982) s. 40-73.

¹¹⁶¹ Pölönen (2010) s. 47.

¹¹⁶² Höglund (2008) s. 61-72, Äimä (2011) s. 113 noterar Artikel 8 och den enskildes rättsskydd.

6.2.3. Människorättskonventionens tillämpning inom beskattningen

I och med 6 § i grundlagen från år 2000 i Finland kräver den likabehandling av medborgarna. Detta kan också utsträckas till att omfatta likabehandling i beskattningen. Dessutom ingår i 2:6.2 § GL förbud mot diskriminering. Lika inför lagen avser rättssäkerhet.¹¹⁶³ Denna 6 § GL med allmän, lika behandling utan diskriminering, svarar väl i grundlagen mot människorättskraven.¹¹⁶⁴ JO kan enligt 109 § GL också behandla ärenden då detta inte anses vara uppfyllt. Wien-konventionen kräver att ett traktat skall tolkas ärligt i överensstämmelse med den gängse meningen av traktaten sedd i sitt sammanhang och i ljuset av traktatens ändamål och syfte. Ändamål och syfte kan från människorättssynvinkel i teleologisk tolkning inte svara varken på kravet som avgörande eller tillräcklig. Här framhålls att den bör vara individorienterad för att svara mot den europeiska människorättskonventionen. Konventionens rättigheter är inte statiska men man kan konstatera att proportionalitetsprincipen gäller på alla områden, samt betonat viktigheten i människorättskonventionens rättighetsinskränkning.¹¹⁶⁵

Som i beskattning strävar man även till harmoniseringen av begränsningar mot de mänskliga rättigheterna, mer på grund av dess natur av internationellt gångbara avtal som strävar efter att beakta individens rätt. Som ovan kan ses beror också här harmoniseringen på hur intimt dessa lagar är relaterade och garanterade i ländernas egna författningssamlingar.¹¹⁶⁶

Prövningsmarginalerna kan vara olika:

1. i alla juridiska instanser med någon form av direktiv
2. konventionens rättigheter kan vara vagt formulerade
3. konventionen kan påverkas av de faktorerna att missnöjda stater drar sig ur.

Prövningsmarginalen är ett uttryck för diskretion, som en stat har i praktiken där subsidieprincipen främst fyller kontrollmaskineriets roll.¹¹⁶⁷ Man kan möjligen se det som de fall där rätt instans avgör på sin nivå ett nödigt beslut. Primärt är att det alltid bör vara den nationella lagen som avgör det individuella rättsskyddet. Lika fall bör behandlas med jämförbara principer och konsekvent motivering i beslutet gör beslutet förutsebart. Fastän medborgarna kan ha skilda intressen bör normeringen ändå stämma överens.¹¹⁶⁸ Tidigare var i LoSf (2008/237) för beslutsförheten och tillvägagångssättet i

¹¹⁶³ Pikkujämsä (2001) s. 39.

¹¹⁶⁴ Jyränki (2000) s. 313.

¹¹⁶⁵ Busch-Nielsen (1996) s. 108-111.

¹¹⁶⁶ Viljanen (LM 1996) s. 797-801.

¹¹⁶⁷ Busch-Nielsen (1996) s. 120 ff.

¹¹⁶⁸ Puronen (Verotus 1996) s. 348 ff.

3 kap. en skatterättelsenämnd. Detta kapitel av lagen var förankrad med hänvisning till 3:11.3 och 3:11.4 samt 3:12 och 4:14.2 FL. Dessa innehåller regler om Skatterättelsenämnder där 3:11.3. stadgar om förfarande enligt FL (2003/434) och BFL (1995/1558) där ärenden annars avgörs utan föredragning. Jäv stadgas för nämndens ordförande och medlemmar enligt 3:11.4 § FL. För förbud hänvisar 3:12 § FL rätten att närvara enligt 37, 38 eller 40 §§ i FL. 37 § FL stadgar om muntligt yttrande och utredningar. Här avses närmast möjligheter för myndigheter om de givit sitt medgivande och gör det möjligt att ta emot en muntlig redogörelse till vilket myndigheten givit sitt uttryckliga samtycke.¹¹⁶⁹ Närvarorätt ger 38 § FL då myndighet förrättar syn medan myndigheten inte är förpliktad att berörd part är närvarande vid syn. Proportionalitetsprincipen i 38 § FL medför rimlighet. Den muntliga bevisningen som 40 § FL avser kan endast komma i fråga vid särskilda grunder. Särskilda grunder kan närmast föreligga då andra möjligheter inte föreligger. En generell regel i bevisföring är att muntligt vittne endast enligt dessa specialstadgar tillämpas inför domstol. Ett muntligt vittnes vittnesmål bör ändå nedtecknas.¹¹⁷⁰ Huvudregeln i 14 § av FL om omyndigs intressebevakande där i 4:14.2. § FL förutsätts att den myndiga förstår ärendets betydelse.¹¹⁷¹ Ändring av beslut stadgar enheten för skattetagarnas rätt där det skall tas hänsyn till dess rätt vid beskattningen att sökande av ändring i beskattning och i andra ärenden enligt förvaltningslagen (2003/434) och förvaltningsprocesslagen (1996/586). LoSf (2008/237) är ersatt med LoSf (2010/503) närmast med ändringar i benämningar där 4 kap. stadgar om en permanent skatterättelsenämnd som täcker hela riket är den största förnyelsen.¹¹⁷²

6.2.4. Människorättskonventionens inverkan på förvaltningen

Förvaltningsnormer grundar sig på bestämmelser och direktiv, medan i beskattningen har bindningen till normer, inte någon större betydelse. Därför är det viktigt att betona rekrytering av expertis från förvaltning och beskattning när en ny lag utvecklas.¹¹⁷³ Förnyelsen i och med 81 § GL mål är för beskattningen att den skall vara transparent med beaktande av individens rättigheter i alla avseenden mot den offentliga rätten.¹¹⁷⁴

Grundlagen förutsätter att medborgarna kan utsättas för skatter och avgifter med ekonomisk konsekvens för medborgaren, endast i enlighet med en bestämd ordning.

¹¹⁶⁹ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 297 f. o. 321 f.

¹¹⁷⁰ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 307-318.

¹¹⁷¹ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 173.

¹¹⁷² RP 288/2009 rd s. 1.

¹¹⁷³ Puronen (Verotus 1996) s. 351 ff.

¹¹⁷⁴ Sakslin (1999) s. 1002, Iivonen (2011) s. 306.

Medlen för staten är skatter och avgifter, vars uttag skall vara entydigt förankrat i lagar och förordningar. Grundrättigheterna skall skydda medborgarna, mot att den offentliga myndigheten griper in i hennes rättsområde. Sakslin anser att skatter och avgifter kan jämföras, då de fastställs som en möjlighet för myndigheternas förpliktelser eller ekonomiska pålagor.¹¹⁷⁵ Rättsskydd med rätt till rättegång och god förvaltning ingår i 21.2. § GL vilket stämmer överens med Europas människorättsavtal 6 artikeln.¹¹⁷⁶ Rätt och möjligheter att få rätt är att lagarna byggs upp så att de är hanterliga för att avge en dom. 106 § GL ger domstolarna möjlighet att övervaka lagarna.¹¹⁷⁷ 15.1. § GL garanterar skydd mot egendom och 21 § GL rättsskydd och garantier för god förvaltning. Jämlik behandling av skatteärenden är i linje med värderingar i EMRD.¹¹⁷⁸ Utöver det måste god förvaltning och goda lagar systematiskt planeras. Lagberedningen sker i följande skeden:

- lagberedning
- övervakning av lagens grundberedning
- skatteförfarande
- förverkligandet.

Grundlagsutskottet måste i enlighet med 74 § GL ge utlåtande om en ny lag genom att ett betänkande beaktas i beskattningslagar. 17 § GL ställer krav på ett gott språk och 21.2. § GL redan nämnda goda förvaltning.¹¹⁷⁹

I beredningen av beskattningslagar kunde man iaktta bättre grundrättigheterna och jämförbarheten. Realiteten är att detta dock lutar mera mot ekonomiska än juridiska verkligheter. Detta kan beläggas med den stora skillnaden mellan kapital- och inkomstbeskattningen. Den nationella jämförelsen i ett internationellt perspektiv kan visa på skilda influenser i laghierarkin. Så är det vanligt i Tyskland med skattelagar vilka är mera beroende av statsförfattningens avgränsningar och präglade av detta.¹¹⁸⁰ Tillämpningen i Finland av GL kan ändå ses i människorättsperspektivet och beskattningen mera som en formell modell för lika behandling och materiell jämförbarhet.¹¹⁸¹ 106 § GL kan i Finland ge en teoretisk möjlighet för domstolar att ingripa till och med retroaktivt i beskatt-

¹¹⁷⁵ Sakslin (1999) s. 996 f. Jämför definitionen i inledningen som avser att i rättsskyddshänseende så ej är fallet.

¹¹⁷⁶ Jyränki (2000) s. 311, Tikka (LM 1999) s. 982, Myrsky (2011) s. 37-38 Artikel 6 berör ej beskattning enligt vedertagen tolkning, varför skatter i den mån det ändå berörs av artikel 6 är dessa hänfödda till en egen grupp.

¹¹⁷⁷ Tikka (LM 1999) s. 898, Pikkujämsä (2001) s. 81 Domstolsbeslut contra legem är möjliga.

¹¹⁷⁸ Äimä (2011) s. 149.

¹¹⁷⁹ Tikka (LM 1999) s. 982 f.

¹¹⁸⁰ Tikka (LM 1999) s. 992 f.

¹¹⁸¹ Pikkujämsä (2001) s. 40 f. Jmf. Jyränki (2000) s.313 ”allmänt lika och ej diskriminerande”

ningen om de anser att en beskattningslag står i strid med grundlagen. Skydd mot egendom gäller ändå också för enskilda intresse kontra fiskus. I finländsk lag skyddar fiskus sig ofta genom att lagberedningen sker genom propositioner och expertberedningar så att en ny skattelag inte kan sägas ha skett mot medborgarnas kännedom.¹¹⁸²

6.2.5. Kritik av mänskliga rättigheter

Mänskliga rättigheter är en del av samhället i omdaning eller i revolt. Williams konstaterar att Hobbes var förankrad i det Cromwellska upploppet och Kant i den franska revolutionen.¹¹⁸³ Kant förespråkar i ”Kritik av det rena förnuftet” enligt William frihet för individen i praktisk mening.¹¹⁸⁴ Detta i samband med möjligheter av kausalitet genom frihet i förening med naturnödvändighetens allmänna lag.¹¹⁸⁵ Konsekvent med analysen av skillnader mellan Kant och Hobbes konstaterar William att Hobbes var mot demokrati och republik medan däremot Kant var för politiska lösningar i en demokratisk republik. Kulturella skillnader, geografiska förutsättningar, medborgarnas eller invånarnas skiftande kulturella och sociala omständigheter leder till olika utveckling av folken.¹¹⁸⁶ Noteras kan ändå en likhet genom ålder då Kant var 63 år när han publicerade ”Kritik av det rena förnuftet”. Det samma gäller Hobbes ”Leviathan” som publicerades när Hobbes var 63 år.¹¹⁸⁷ Ur dessa standardverk i rättsfilosofi kanske man inte kan se någon signifikant tyngd för de mänskliga rättigheterna som sådana.

Michel Foucault har i föreläsninganteckningar översatta till svenska noterat makt, rätt, och sanning.¹¹⁸⁸ Han konstaterar att Hobbes i Leviathan anser att maktens effekt är kraften till identifikationen som individ. I historien har det funnits fyra hierarkiska nivåer. Detta enligt Foucault från 1500-1600 talet till Rousseaus 1700-tal.¹¹⁸⁹ Foucault anser att Machiavelli uttrycker i Fursten politik och Hobbes verk centrala för den absoluta suveräniteten.¹¹⁹⁰ Hanterligt blir det med en tro, en lag, en kung, men ändå konstaterar Foucault att en stats enhet inte undermineras av religionsfrihet enligt Hotman.¹¹⁹¹

Hobbes anser att till likhet inför lagen hör en jämlik beskattning. En jämlik beskattning av konsumtionen, är bättre än av förmögenheten. Detta då det finns skäl till att den

¹¹⁸² Pikkujäämsä (2001) s. 112 f.

¹¹⁸³ Williams (2003) s. 19.

¹¹⁸⁴ Williams (2003) s. 90, Kant (2004) A540/B568 s. 531.

¹¹⁸⁵ Kant (2004) s. 530.

¹¹⁸⁶ Williams (2003) s. 124-129.

¹¹⁸⁷ Williams (2003) s. 222.

¹¹⁸⁸ Foucault (2008 b) s. 38.

¹¹⁸⁹ Foucault (2008 a) s. 43-47.

¹¹⁹⁰ Foucault (2008 a) s. 66.

¹¹⁹¹ Foucault (2008 a) s. 117, Jmf. Foucault (2009) s. 66 och översättaren CG Bjurström not i aa. s. 319 då tre unga män inte tagit av sig hatten när nattvarden bars förbi i 1700-talets Frankrike ansågs brottsliga.

som arbetar mycket och konsumerar lite sparar frukterna av arbetet och skulle betala mera än den som lever lättjefullt, tjänar föga på att spendera allt han tjänar.¹¹⁹² Lagarna indelas i naturliga och positiva sådana. De kallas inte bara naturliga utan också moraliska lagar. Lagen skall vara rättvisa och billiga.¹¹⁹³ Dessa randanmärkningar av analys av Kant och Hobbes, Foucault hänvisningar till Hobbes och Hobbes inställning till beskattning visar på att inte endast mänskliga rättigheter har en plats i rättsfilosofi. De korta skatterättsliga reflektionerna av Hobbes i *Leviathan* om beskattning, visar att det kanske inte är avgörande att det finns mänskliga rättigheter. Snarast är det frågan om en rättrådig regent eller furste i ett fungerande strukturerat samhälle som behövs. Mycket av beskattning beror på möjligheterna att driva in beskattningen i ett ordnat samhälle. Dessutom skall det vara reglerat enligt lag och uppfattas som ett rättvist fördelnings-system.

6.3. Människorättskonventionens tillämpning i EU - Finland

Europeiska konventionen om mänskliga rättigheter har med rättelse av beskattning, som till innehållet varit oförändrat men under tillämpningen förskjutits under dess verkningstid, tryggats i grundlagen.¹¹⁹⁴ Detta har ansetts synnerligen täckande och modernt. Detta har skett år 1995 i samband med EU.¹¹⁹⁵ FN hade år 1948 stadgar i första artikeln globalt om jämställdhet för människor, och i artikeln mot all form av diskriminering. Detta beaktas år 1995 genom lag i Finland där det omfattar alla som berörs av den finska lagen.¹¹⁹⁶ Äimä uppfattar 6.2.§ GL som en bred antidiskriminering och betonar helt rätt att inom beskattning förutsätter det jämlikt bemötande då den beskattade är i ett liknande läge.¹¹⁹⁷ 6 § GL är mot diskriminering på grund av kön, ålder, ursprung, språk, religion, övertygelse = tro, åsikter, hälsotillstånd, handikapp eller invaliditet eller annan på andra personliga grunder. Alla är lika inför lagen. På lika grunder bör såväl finsk- som svensk-språkiga behandlas enligt 17 § GL. Internationellt sett har Finlands grundlag täckande regler för ekonomi och sociala förmåner,¹¹⁹⁸ vilket inte enligt Gewirth¹¹⁹⁹ enbart som så kan sägas utgöra en självklar rättighet. I Finland är grundrättigheter rätt till utkomststöd, rätt att trygga envars rätt till arbete, ställa till förfogande tillräckliga

¹¹⁹² Hobbes (2004) s. 272 f. Basu (2007) s.56 f. Moms förespråkades av Hobbes (2004) för 350 år sedan.

¹¹⁹³ Hobbes (2004) s. 233.

¹¹⁹⁴ Savolainen – Tepari (1999) s. V.

¹¹⁹⁵ Ojanen (2003) s. 1 f.

¹¹⁹⁶ Ojanen (2003) s. 6.

¹¹⁹⁷ Äimä (2011) s. 136-137.

¹¹⁹⁸ Ojanen (2003) s. 28-31.

¹¹⁹⁹ Gewirth (1982) s. 75 f.

sociala och hälsovårdstjänster, samt trygga fri grundskolning. Enligt grundlagen tryggas uttryckligen understöd till vetenskaplig forskning, konst och rätt till fri högre skolning. Den finsk- och svenskspråkiga medborgarens bildningsrättigheter är garanterad på lika grunder.¹²⁰⁰

Denna subjektiva rätt är betydligt vidare än vad i grund avses med mänskliga rättigheter. Man kunde kanske påstå att då de primära normerna överskrids är det frågan om en ekonomisk och social välfärdsstat. Således är det i detta hänseende också viktigt, att grunden för finansieringen av detta med skattemedel stämmer. I och med rättelse av beskattningen och tidigare även efterbeskattning samt i vissa fall rätt att göra grundbesvär tryggas den rättvisa beskattningen från väsentliga fel. Flera betalar rätt skatt genom besvärsrätten och besvärmöjligheterna, vilket med god förvaltning tryggar ett välfärds-samhälle. Detta sker i vidare bemärkelse också som ett led i välfärdssamhället med hänsyn till mänskliga rättigheter.

Ett rättsfall som berör samfundsskatteandelen för församlingar kan belysa att man inte i Finland frånser detta trots att den skattskyldige hävdar att det strider enligt honom mot frihet och rättigheter internationellt och var i strid med det europeiska människorättsavtalet. HFD 1994 B 501 beslut:

Fastän ett rörelseidkande aktiebolags delägare i en registrerad förening hörde till civilregistret, var bolaget tvunget att erlägga skatt till evangelisk-lutherska kyrkan. Av aktiebolaget uppburan kyrkoskatt var inte begränsad på grund av de mänskliga eller politiska rättigheterna enligt internationella allmänna avtalet i artikel 18 1 moment avsedd rätt tanke, samvete eller religionsfrihet. Beskattningsåret 1988.

För att förstå detta återger jag nedan komprimerat delar av processen:

Aktiebolaget A var registrerat i Handelsregistret 26.5.1983. Ägare var föreningsmedlem som inte hörde till evangelisk-luthersk eller ortodox församling. Bolagets syfte var att på ideell bas verka för, att få medborgare att verka inom civilregistret och få till stånd skilsmässa mellan kyrka och stat.¹²⁰¹ C var medlem i föreningen, som var ägare i A, meddelade att han inte var medlem i den evangelisk-lutherska kyrkan. Skattenämnden avlyfte skatten, men den var 14,80 mark, vilket belopp var för litet att returnera till bolaget.

Nämndemannen besvarade sig till länsrätten. Enligt gängse lag måste, oberoende av andra förhållanden, erläggas kyrkoskatt. C hördes i saken och åberopade fall i utländsk

¹²⁰⁰ Ojanen (2003) s. 31 f. Skatteförvaltningens publikation 284rv.10 s. 325 f En medborgare i ett nordiskt land får använda sitt modersmål, men endast en finsk medborgare har rätt till sitt eget språk, finska eller svenska. På enspråkigt finska ämbetsområden får finsk medborgare använda sitt svenska modersmål. Vid behov får en nordisk medborgare använda sitt modersmål. Även på enspråkigt finskt område strävar skatteförvaltningen att ha personer som behjälpligt kan svenska.

¹²⁰¹ se Kortekangas (1998) s. 4 där han konstaterar att kyrkan inte är en statskyrka, utan verkar självständigt sedan år 1886 och utgör ett offentligt rättsligt objekt.

rätt och Europas människorättsavtal. Bolaget hade i princip intresse, att få frågan behandlad på grund av sin verksamhet. Länsrätten konstaterade att bolaget A måste erlægga kyrkoskatten. Stadsstyrelsen är hörd i sak. Församlingens kyrkoråd samtycker till stadsstyrelsens linje. Stadsstyrelsen anser att *Europeiska människorättsavtalet* endast gäller fysiska personer. Allt tyder på att detta prövas som ett prejudikat som avväger nationell och internationell lag. HFD ändrar inte länsstyrelsen utslag men ansåg att det endast förelåg besvärsmått för bolaget A. Religionsfriheten sträcker sig bara till fysiska personer och kan således inte kränka bolaget A:s rättigheter. A skall erlægga skatt.

Europeiska människorättsavtalet gäller endast fysiska personer och dessutom gällde målet beskattningen år 1988 och de mänskliga rättigheterna trädde i kraft den 23 maj 1990 i Finland. Fysiska personers beskattning regleras av lag, vilket leder till att det finns rättsregler som reglerar rättssäkerheten så att människorätten inte kränks denna väg. Däremot kan rättspraxis betydelse försvåra förutsebarheten i och med att ett bindande krav på förutsebarhet inte alltid finns stadgat i lagen. Särskilt påfallande är därför rättspraxis i skilda länder och hur det från fall till fall behandlas enligt den nationella grundlagen.¹²⁰² Mänskorättskonventionens första tilläggsartikel stod inte i strid med ett beslut HFD 1998:53 där realiserad optionsrätt beskattades 1994 som löneinkomst, fastän lagen trädde i kraft 1995 och man frånsåg yrkad skatt på kapitalinkomst. Detta är ändå en extrem retroaktiv tillämpning av lagen.¹²⁰³ Viktigast är förankringen i 21 § GL där såväl jämställdhet och lika behandling också kan förankras i Europeiska Människorättigheter enligt artikel 6.¹²⁰⁴ Vid ersättning genom beslut av mänskorättskonventionen är den skattefri enligt 80 p.9. § ISL (2009/366) från och med den 1.1.2010.

Analogt med tidigare anförd rättelse av beskattning finns det generellt mål då kärande inte hörts med fall där Finland prickats till ersättning av immateriell förlust enligt artikel 6. Pellonpää anför ett fall där enligt de äldre reglerna EGD nog godtagit att det bröt mot direktiven att inte höra skattskyldig, men han erhöll inte ersättning för immateriell förlust EMRD: A-322 *Erkki Kerojärvi v. Finland* 19.07.1995 medan EMRD: art 6:1 i fallet 34120/96 *Jaakko Launikari v. Finland* erhöll 20 000 mk i immateriell förlust, i stället för anhållna 30 000 mk i ett slutligt avgörande 05/01/2001.¹²⁰⁵ Launikari hade verkat som Finlands evangelisk lutherska kyrkans utlandshjälps direktör och blivit uppsagd av kyrkostyrelsen. Pellonpää anser att EUD blivit mer flexibel i ersättningsmål.

¹²⁰² Pikkujämsä (2001) s. 16 f. aa. s. 19. Människorättsavtalet ger ett minimiskydd varför nationella lagar kan ge större skydd.

¹²⁰³ Pikkujämsä (2001) s. 115. Knuutinen (2012) s. 112. EMRD står inte i konflikt med retroaktiv skatt.

¹²⁰⁴ Äimä (2011) s. 149 f.

¹²⁰⁵ Pellonpää (2007) s. 201. Finlex ger jämförelse med fallet Kerojärvi i 36 fall.

Redan tidigare i kapitel 4.10. har beskattning och EU:s artikel 6 noterats. Skatterättslig påföljd med skattetillägg har EU ansett vara en straffåtgärd enligt artikel 6.1, fastän skatteärenden inte helt faller inom ramen för EMRD.¹²⁰⁶ Tillfälle att bli muntligt hörd borde ha ägt rum före skatteförhöjning med skattetillägg och förseningsränta. Därigenom ansåg EUT att artikel 6 inte gjorde förhinder i behandla ett skatterättsligt mål: EMRD: 73053/01 *Esa Jussila v. Finland*. Ytterligare kan noteras brott mot egendom genom expropriering och arvsskatt i fallet *Barbro Jokela, Heidi Jokela, Jussi Jokela, Petri Jokela v. Finland* 21.05.2002, där artikel 1.1. stycke 2 kunde specialregler tillämpas.¹²⁰⁷

6.4. Människorättskonventionen i andra länder

Den franska revolutionen ledde fram till att George Washingtons demokratiska principer vann insteg i Europa. Den 26 augusti 1789 antog fransmännen två deklARATIONER om mänskliga och medborgerliga rättigheter vilka införlivades i den franska författningen år 1791. Samtidigt införlivades de tio första tilläggen till Förenta staternas författning. Sedan FN grundades år 1945 har synen på de mänskliga rättigheterna an efter utvecklats.¹²⁰⁸ Genom FN:s deklARATION år 1948 antogs de mänskliga rättigheterna, utökat senare år 1966 med FN:s internationella konventioner om medborgerliga och politiska rättigheter. Redan år 1950 hade Europarådet antagit den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.¹²⁰⁹ I FN:s konvention om ekonomiska, sociala och kulturella rättigheter, ingår de sociala rättigheterna vilka i allmänhet inte är bindande, utan endast utgör en målsättning. Dessutom kan man notera tryckfrihetsförordningen som infördes år 1766 i Sverige, vittnar om att man insåg det tryckta ordets betydelse redan då. I och med det finns en kanal för information, bild och ljudöverföring över hela världen stärks vikten att understryka leverans och spridande av en korrekt massinformation. Europakonventionens efterlevnad svarar Europadomstolen för.

De civila, politiska och sociala rättigheterna utgör en vertikal ordning medan det horisontella behovsplanet uppstår genom anpassning till internationalisering, ny teknik och marknadens krav. Här kan man nämna de civila rättigheterna och den nya tekniken som grundar sig på offentlighetsprincipen, grundlagsskydd för nya medier och genetisk integritet. Eller ett motsatt behov av offentlighetsprincipen i marknadsanpassade civila

¹²⁰⁶ Pellonpää (2007) s. 427 f. Finlex refererar till Jussila i 29 fall under tiden 23.11.2006-29.9.2011.

¹²⁰⁷ Pellonpää (2007) s. 612-614. Finlex noterar 16 fall med referens till Jokela.

¹²⁰⁸ Hedlund Thulin (2004) s. 243.

¹²⁰⁹ Algotsson (2003) s. 31.

rättigheter för företagshemlighet vs. offentlighetsprincipen.¹²¹⁰ Som en komponent för rättssäkerhet är skattelagarna i Sverige förankring i legalitetsprincipen, och uttrycker ”inget brott utan lag”¹²¹¹ och konstitutionell förankring.¹²¹² Problem med mänskliga rättigheter kan uppstå i ett samhälle utan rättsystem. Utvecklingen av rättsystemet så att det fungerar och inte genom agitatorer kan förleda fattiga och marginaliserade grupper att tro på våld, utan att domstolar bistår dem kan inte leda till lösningar. Detta kan man också uttrycka som ett samhälle där de mänskliga rättigheterna grundar sig på moral vilken är omsatt i ett juridiskt bindande system.¹²¹³ Även utvecklingen av informations- teknologiska överföringar över nät, kan skapa såväl önskad som oönskad transparens.

6.5. Besvär till Europeiska människorättsdomstolen

Konventionen om de mänskliga rättigheterna anses vara effektiv på grund av att en enskild medborgare i en medlemsstat kan få sin klagan prövad och härigenom få prövat i en neutral besvärsinstans. Det innebär dock att ärendet behandlats och avgjorts i nationell rätt. På det sättet har en medborgare rätt att via Europeiska människorättsdomstolen (EMRD) få ärendet prövat. Detta kan ske i och med rätten, att få möjlighet att erhålla ett bindande beslut för medborgarens medlemsstat.¹²¹⁴ Vid missnöje är det instrumentet som besvär till ett oberoende justitiekanslersämbete där det finns EMRD:s justitieombudsman. Om det uppstår en situation mellan den missnöjde och staten och deras utlåtande eller dom, kan man ännu få sin sak prövad i EMRD. Detta gäller såväl egendom, beskattning som *ne bis in idem* vid skattetillägg och skattebrott.

Ett fall var frågan om diskriminering i samband med uppbyren kyrkoskatt. Förelåg det diskriminering när en spansk medborgare som hörde som protestant till baptistkyrkan som en del av evangelisk-lutherska kyrkan i Spanien inte kunde avdra det som bidrag till den katolska kyrkan eller annan välgörenhet? Här kan man notera skillnaden i Spanien och Finland då ett dylikt avdrag inte här kan vara möjligt. I ifrågavarande institution hade man inte anhållit om rätt av staten om avdragsrätt för dylika understöd av kyrklig verksamhet. På denna grund förkastade man i Spanien klagan. Europeiska människorättsdomstolen lämnade besväret obehandlat. E 14.06.2001 2001 *Fernández and García v Spanien*.

¹²¹⁰ Algotsson (2003) s. 31-46.

¹²¹¹ Höglund (2008) s. 36 f.

¹²¹² Hultqvist (1995) s. 20.

¹²¹³ Hedlund Thulin (2004) s. 259-264.

¹²¹⁴ Scheinin (1999) s. 737.

Skadestånd godkändes i ett ersättningsmål i Grekland där det förelåg ekonomisk skada för hyresgäst av en biograf som efter vräkning och domstolsbeslut av den europeiska domstolen för mänskliga rättigheter hade hävt vräkningen, ansåg staten att företagarens verksamhet gått på förlust och var inte villig att betala ersättning. Domstolen beslöt att det förelåg avtalsbrott då det inte följt rättegångsbeslut. Enhälligt beslöt domstolen att kärke skulle få ekonomisk kompensation, inklusive ränta. E 19.10.2000 2000 *Iatridis mot Grekland*.

I Storbritannien verkade en bostadskreditförening som lånade åt medlemmar av deponenternas medel. Avtal med beskattarna hade lett till att en låg skatt erlades en gång i året. I och med förändringar i skattelagstiftningen ändrades läget. Totalt sett bör inte en förändring av beskattningslagarna leda till oskäligen förmån. Enligt detta hade beskattaren inte gått fel tillväga. E 23.10.1997 1997 *Building Society v. Storbritannien*.

Frågan om en köpare gjort skattekringgående åtgärd i en fastighetsaffär i Frankrike. I Frankrike är det tillåtet för skatteverket att inlösa om ett köp sker till underpris. I detta fall måste skatteverket ersätta kunden. Köpeskillingen plus 10 procent och omkostnaderna blev ersättningen. 22.09.1994 EMRD:A-296-A *Hentrich*.¹²¹⁵ Dessa fall visar att enskilda kan få sitt ärende prövat om de ansett sig fel behandlade av myndigheter.

I Spanien bröt man inte mot lagen då skatteavdraget inte var ansökt för den organisation som medlemmen ville betala till. De grekiska myndigheterna skulle ersätta för inkomstbortfall trots deras uppfattning om att skattebetalarens verksamhet var olönsam. I England ledde en skatteförändring för finansiering av bostäder till att oskäligen förmån för skattebetalaren som inte kunde accepteras. Förköpsrätt till fastighet såld till underpris måste de franska myndigheterna kompensera. Alla fall, förutom det grekiska, följer avvikande lagar för skatter, varvid motsvarande regler inte tillämpas i Finland.

De regler som tillämpas, enskilda detaljer och övervägande måste utföras med stor omsorg, varvid man kan notera att ärenden som uppstått före det Finland skrev under avtalet 10.5.1990 inte kan omfattas av reglerna för de mänskliga rättigheterna. Normerna för de mänskliga rättigheterna måste svara mot det innehåll som finns i artiklarna i avtalet. Man har rätt att anföra besvär till den Europeiska domstolen för mänskliga rättigheter om man nekats besvär rätt i HFD eller HD. Det betyder att man måste kunna visa upp, ett inhemskt avslag. Ett besvär skall anföras inom sex månader efter avslag i inhemska högsta domstol. Uppenbart fel tillämpad lag, kan genom besvär hävas genom

¹²¹⁵ Jmf. Pikkujämsä (2001) s. 21. Fallet *Hentrich* för att stävja skattebedrägeri kan man inte sälja till underpris utan att kommunen kan lösa in det till samma lägre pris. Enligt människorättsavtalet ansåg kärke att förköpsrätten inte var motiverad eller tillräckligt preciserad eller förutsebar.

en extra ansökan om ändring, HD 1998:33.¹²¹⁶ Rättssäkerheten i förfarandet kan kanske därför ses som ett led i rättstrygghet för individen.

Förvaltningslagens (2003/434) mål är att med de förnyelser grundlagen föreskriver också om mänskliga rättigheter ha ett nationellt instrument och en inhemsk myndighet som övervakar och till vilken medborgaren kan vända sig. 22 § GL tar upp grundrättigheterna och de offentliga myndigheterna som skall trygga att de mänskliga rättigheterna efterlevs och förverkligas. Här kan man notera att 21 § GL som berördes i kapitel två nämnde närmare om medborgarens grundrättigheter. Domstol är skyldig att övervaka att lagen efterföljs.¹²¹⁷ I princip anser Pölonen att i Finland har JO varit vägvisare eller föregångare av juridiken kring den grundläggande mänskliga friheten och rättigheterna.¹²¹⁸ JO:s årsberättelse noterar att Europadomstolen meddelat Finland 30 domar som fällt Finland om den enskilda människans frihet och rättigheterna där människorna tryggs i den europeiska konventionen om mänskliga rättigheterna. Största delen är oskäligt långa rättegångar i Finland.¹²¹⁹ Vid Europeiska domstolen fanns 489 nya klagomål, varav endast en del tas upp till behandling. Under tiden 1.11.1998-31.12.2009 har 99 domar varit fällande för Finland, mot 54 fällande domar för de andra nordiska länderna. Endel av domarna sköts genom förlikning.¹²²⁰ Jämfört med skatteärenden är dessa cirka fem gånger flera hos JO.

6.6. Det sociala Europa

Ovan konstaterade jag i samband med de mänskliga rättigheterna att nödig social kompetens saknas för att nå ett samförstånd om socialpolitik. EU:s mål är att alla europeiska stater, som respekterar och kan förena sig om gemenskapens gemensamma värderingar kan bli medlem. Bland dessa kan nämnas ”mångfald, icke-diskriminering, tolerans, rättvisa, solidaritet och principen om jämställdheten mellan kvinnor och män”.¹²²¹ Socialpolitikens ojämlikhet kan vara en viktig del i Europa som med skattemedel strävar att nå dessa mål. Ändå kan man konstatera att varje EU medlemsstat har sin egen socialpolitik. Dessutom saknas det en gemensam modell för social välfärd.¹²²²

¹²¹⁶ Scheinin (1999) s. 739-745. En HIV-positivt dömd kunde få sitt ärende återfört för att det skulle behandlas enligt sekretesslagen i 40 år. Detta efter att europeiska människorättsdomstolen krävt sekretess.

¹²¹⁷ Tuori (1999) s. 667-671.

¹²¹⁸ Pölonen (2010) s. 50.

¹²¹⁹ Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2009 s. 16.

¹²²⁰ Riksdagens justitieombudsmans berättelse för år 2009 s. 45 f.

¹²²¹ EU (2005) s. 17.

¹²²² Erhag (2002) s. 60. Jmf Hallberg (2005) s. 93 utvecklingsbehov av socialt kapital i samhället. Obs! Detta kan leda till en inbyggd konflikt mellan beskattning och socialpolitik.

Resurserna för välförstånd kan man undersöka genom att göra upp en modell. En tillbakablick på efterkrigs Europa hade ett jämviktsläge, som avbröts först i om med den första oljekrisen på 1970-talet. Den justerade politiken fick tio år senare genom höjd ränta söka ett nytt jämviktsläge. Socialpolitiken måste sedan igen på 1990-talet kraftigt justeras på grund av globaliseringen. Detta utfördes med ökad konkurrens på marknaden, anbudstävlan vid investeringar, skattekonkurrens och EMU med en stabilisering av valutan.¹²²³ Centralt är att de sociala utgifterna hålls under kontroll. En integrerad beskattning kan vara fallet för sociala avgifter. Tar man och ser på pensioner och dess behandling enbart i Tyskland och Danmark kan man redan här se en signifikant skillnad. I Tyskland beskattas offentlig pension nästan inte alls och låginkomsttagare har lägre skatt än höginkomsttagare. I Danmark är den integrerade skatten på en hög nivå för pensioner i och med en allmänt högre finansiering av de totala sociala tjänsterna.¹²²⁴ EU-målsättningen är att länderna håller en hög nivå i frågor om socialt skydd, men också fri rörlighet av varor, tjänster och personer.¹²²⁵ Den europeiska sociala välfärden är uppbyggd under en ekonomi i tillväxt efter andra världskriget. Social välfärd bygger som modell ofta på en full sysselsättning i en nation. Längst i utvecklingen har man nått i Australien och Nya Zeeland, men måste där man anser att den bör allokeras på en nivå som håller fattiga vid liv med medel där en höginkomsttagare själv får lov att finansiera en eventuell arbetslöshet.¹²²⁶ I Skandinavien är detta löst med en jämn rat som arbetslöshetsförsäkring när man har arbetsinkomster för vilka man betalar skatt.¹²²⁷ Problem som ett land med låglönetjänster har, är ofta att dessa är svåra att få besatta i ett tekniskt utvecklat välfärdsland. En signifikant jämvikt kan nås mellan utbud och efterfrågan, anser man endast om skatten är ytterst låg. En annan lösning är, att inköpa service via någon särskild bemanningsfirma. Ytterligare ett tredje recept kunde vara att finansiera med subventioner den offentliga förvaltningen och på den vägen kunna hålla igång viktig men improduktiv social service med allmänt sett låg lön.¹²²⁸ Denna sista lösning riskerar att försvaga den fria rörligheten av arbetskraft, och ge en nationalekonomisk snedvridning av konkurrens. (Se det danska experimentet i noten).¹²²⁹ I framtiden antar

¹²²³ Hemerijick – Schuldi (2000) s. 136.

¹²²⁴ Hemerijick – Schuldi (2000) s. 217 f.

¹²²⁵ Erhag (2002) s. 19.

¹²²⁶ Scharpf – Schmidt (2000) s. 8.

¹²²⁷ Scharpf (2000) s. 35 I den population som Scharpf undersökte hade Sverige en institutionell lönesättning. (Finland ingick inte i undersökningen som också har centrala arbetsmarknadsavtal stiftade i lag).

¹²²⁸ Hemerijick – Schuldi (2000) s. 218 f.

¹²²⁹ Scharpf (2000) s. 46 ff. I Danmark var krisen 1973 och 1975 då arbetslösheten stigit med 0,9 procent till 4,9 procent och fortsatte till 8,3 procent år 1978. Trots det skedde inte en negativ löneutveckling.

jag att högteknologiländerna är tvungna att ta in oskolad arbetskraft för improduktiv verksamhet. Å andra sidan kan en export av friska pensionärer och konvalescenter från högskatteländer ske till regioner med gott klimat och högre arbetslöshet eller lägre levnadskostnader. Den vägen kan man sänka behovet av inhemsk service vilket kan leda till lägre lönetryck på service. Då kan en import av arbetskraft, minimal skatt eller skattelättnader för bemanningsföretag vara en lösning.

Ur skatterättslig synvinkel kan man reflektera att skatteuttaget för t.ex. kommuner är svårt att beräkna, genom sammanblandning mellan sociala avdrag i beskattningen och ren beskattning. I den mån ett socialt understöd är budgettekniskt borde det inte avdras i beskattningen. Det leder till att det uppstår en viss ojämlikhet med sociala avdrag som barnavdrag. I enlighet med den strikta skatterättsliga synvinkeln vore det önskvärt att det regleras med direkta sociala stöd.¹²³⁰ Då kunde man också bättre se de direkta verkningarna av en social åtgärd, utan att inskränka på skatteunderlaget för skattetagaren.

Stark politisk vilja och globalt skydd av improduktivt arbete kan skapa en dyr tredje sektor som finansieras med skattemedel eller en där det mesta blir ogjort på grund av arbetskraftsbrist. Makroekonomisk politik utan politisk inblandning ger en svag utdelning.¹²³¹ I takt med att nya länder genom globalisering också kan ta itu med industriproduktion måste en entreprenör specialisera sig för att inte bli en dålig skattebetalare genom arbetslöshet, och därigenom beroende av socialt stöd. En viss protektionism måste av allt att döma finnas om man önskar ett nationellt välstånd. Resultatet måste vara skäligt, rimligt och acceptabelt för varje medborgare. Trots det har globaliseringen inte medfört i de nya marknadsekonomiska länderna förväntad tillväxt.¹²³² Kapitalmarknadens frigörelse har inte lett till de fördelar, som utvecklingsländerna borde ha nått. Globaliseringen har gett lägre utdelning än väntat samt dessutom skapat olika skador på miljön med värden som för alltid riskerar att gå förlorade. Massarbetslöshet och social misär ligger nära tillhands.¹²³³ Ett digert reform- och åtgärdsprogram föreslås för IMF

Danmark hade såväl en ogynnsam valutapolitik som hög inflation. Dessutom växte den offentliga sociala sektorn. Aa.s.59. En borgerlig regering genomförde år 1982 i Danmark med en krona som höll värdet, men lönerna på den fria arbetsmarknaden pressade marknadsanpassat nedåt. Inflationen sjönk från 10,1 till 3,9 procent. Genom lägre löner ökade affärsanställningarna från 50,1 procent till 55,2. Ett kort uppsving ledde till en djup recession i början av 1990-talet. Aa. s. 76 f. Totala antalet anställda och inom offentlig förvaltning sysselsatta är högre för Danmark och Sverige med en högre skatt än till en lägre skatt med större privat sektor i Schweiz.

¹²³⁰ Koivukoski (1989) s. 81 f.

¹²³¹ Hemerijick – Schuldi (2000) s. 225.

¹²³² Stiglitz (2003) s. 20.

¹²³³ Stiglitz (2003) s. 22. Jag anser att man kan jämföra teknikens revolution inom lantbruket i tiderna då stora arealer förstördes till ökenområden efter det att för stora och effektiva maskiner tagits i användning i tiderna i USA. Jmf. aa. s. 34.

för en hållbarare finansieringsutveckling som verkligen skulle kunna bidra till utvecklingsländernas ekonomi med bland annat riskanalys.¹²³⁴

6.7. EU-konstitutionen och social beskattning

Ingen nation är idag isolerad. Må vara att så varit även tidigare. Tidvis uppstår ändå diktaturer. EU:s målsättning är bl.a. full sysselsättning, att motverka diskriminering, att ge jämlikhet, social välfärd¹²³⁵, ekonomisk tillväxt och acceptera den kulturella och språkliga mångfalden. Styrning kan ske genom att stifta lagar och ha tillräcklig och rättvis beskattning för att kunna tillgodose allmänna tjänster, där det socialt förefaller att vara de som mest hamnar i kläm i en rationell ekonomi som endast producerar det som bäst lönar sig. Det att den minimala staten begränsar funktioner som skydd mot våld, stöld, bedrägeri och dylikt anses vara berättigat fastän det inskränker på de mänskliga rättigheterna¹²³⁶ varvid tanken att all beskattning av arbetsinkomst är någon form av tvångsarbete¹²³⁷ kan jag i skenet av god förvaltning, trygghet och rättvisa genom rättelse av beskattningen, inte se att till någon del är relevant. Arbetskraften skall kunna vara rörlig. Vid sjukdom bör medborgaren ha rätt till lika vård som nationens egen medborgare. De nationella skattelagarna och rättelse av beskattningen, bör kunna var lika för alla inom ett rike. En indikation på god förvaltning behöver inte upphöra om man gör bara stickprov i beskattningen. Tvärtom skulle då besvärsmöjligheterna var viktiga, med krav och med motiveringar. Sker beskattningen till ett jämt eller lågt värde där de sämst avlönade arbetena är befriade, kan beskattaren koncentrera sig på väsentligheter.

Skulle man också kunna ha ett beskattningstak skulle det ge en höginkomsttagare rätt till finansiella tillgångar som i en annan källa beskattas. Kapital och löneinkomst som delades upp 1992 var nödvändigt. Ekonomisk tillväxt genom större intresse av nyinvesteringar är trolig om avkastningen från kapital beskattas lägre än den högsta marginalskatten. Internationellt visade den sociala försäkringen på tre olika nationella modeller: Välstånd med hög skatt och god offentlig social service, försäkrad med låg skatt och rekryteringsproblem i den tredje sektorn, eller köpt service med såväl försäkring som skatt.

En integrerad beskattning enligt inkomstslag så att pensionärer har lägre skatt inte bara genom progressivitet utan genom att de är befriade från kyrkoskatten som i Tysk-

¹²³⁴ Stiglitz (2003) s. 241.

¹²³⁵ Pahlsson (2007) s. 16 Obs! social välfärd skapas av människor, vilket innebär i många fall genom dess subjektiva karaktär där lösningar annars kunde vara annorlunda.

¹²³⁶ Nozick (1990) s. 115.

¹²³⁷ Nozick (1990) s. 138.

land är principiellt sett en sammanblandning av socialt tänkande och beskattning. Fri skattebetalning enligt skattebetalarens egna förväntningar svarar mot företagstänkandet med förskottsdebetsedlar. En annan fri form är att man vet att man själv skall betala 20 procent eller högst 30 procent av förvärvsinkomsten och i fall av fel betald skatt skulle man sedan vid kontroll med straffskatt avskräckas om man tas ut i en kontroll.

Alla skattebetalare skulle få en skatteförmån om den nuvarande indirekta dubbelbeskattningen för skattebetalare genom finansiering av dem som är i offentlig förvaltning skulle få ett relativt avdrag om inte skatterna för övrigt görs konkurrenskraftiga. Ett avdrag på 10 000 € skulle ge en skattefri inkomst för lågavlönade viktiga men improduktiva serviceanställda. På det viset skulle relativt sett också för andra offentligt anställda skattebördan minska och behovet av skattehöjningstryck motverkas i och med att lönerna kan hållas lägre inom den offentliga sektorn. Problemet med detta mitt förslag är som Söderlund i sin avhandling har konstaterat att ingen politisk seriös diskussion förs kring en medborgarlön. Dessutom är gränsdragningen mellan socialt understöd, skatteavdrag, och skattefria socialbidrag helt en politisk agenda.¹²³⁸

6.8. Obstruktion genom ohörsamhet

Ett instrument vid oskäligt hög skatt som en medborgare kan tillgripa är civil olydnad. En medborgare kan anse att en skattevägran är motiverad.¹²³⁹ Skatt stadgas med lag och räntesatser, straff etc. utdöms om man inte erlägger skatt i tid. Det betyder att trots instrumentet rättelse av beskattningen kan inget läge uppstå där man är skattepliktig, som i relation till en medborgare befriar personen från skatt. Obetald skatt drivs in med lag. Civil olydnad genom skattevägran är ur skattelagssynvinkel principiellt omöjligt. Direkta skatter i den amerikanska kolonin år 1764 ledde till obstruktion och hänvisning till den naturliga rätten till liv, frihet och egendom. Rättigheter skall påföras alla lika och enligt denna rättsordning kan ingen medborgare påföras skatt utan sitt medgivande, hade rötter i en engelsk skatterättsprincip från år 1297.¹²⁴⁰ Ändå kan man tänka sig det som ett politiskt argument att få fel skatt upphävd eller skatten satt till rimlig nivå. I hur hög grad civil olydnad används, har jag inte i empirin undersökt. Fenomenet måste dock tekniskt noteras, som en rimlig möjlighet vid orimlig beskattning.

I denna forskning har påvisats att rättelse av beskattningen är den demokratiska rättelsen, implicit en komponent i god förvaltning, som tillgodoser också individens rätt

¹²³⁸ Söderlund (2009) s. 63.

¹²³⁹ Månsson (2004) s. 13, Rawls (2005) s. 100 "Civil olydnad och vägran att delta i ett orättfärdigt krig ..."

¹²⁴⁰ Strzelewicz (2004) s. 29 f.

och trygghet. I ”Sänkt skatt för alla” har författarna i Sverige tagit ställning till hur tio procentenheter skilda skatter skulle vara möjligt.¹²⁴¹ Skattesänkningen skulle förverkliga genom mindre offentligt behov av skattemedel och en samhällsekonomisk automatisk och dynamisk effekt, dels genom privatisering av räntebidrag till bostäder dels utförsäljning av statsegendom.¹²⁴² En dylik skattesänkning ansåg man i Sverige år 1989 att måste ske snabbt enligt samhällsekonomiska principer under politiskt ansvar.¹²⁴³ Nyliberalismen för social välfärd ledde till många skattereformer på 1970-talet.¹²⁴⁴ Noteras kan att bevisbördan än hänförd till skatteverket i Sverige.¹²⁴⁵

Sedan dess har i flera EU länder olika reformer ägt rum. Den enskildas grundläggande frihet och rättigheterna kan belysas med dogmer om det nationella rättsväsendet som gäller. De materiella grunderna i den nationella lagstiftningen kontra alla konventioner är således ytterst viktiga. Materiellt kan man kräva att följande principer följs:

- legalitetsprincipen
- proportionalitetsprincipen
- rättssäkerhetsprincipen
- förtroendeskyddsprincipen
- jämställdhetsprincipen
- allmänna människorättsprinciper.¹²⁴⁶

Särskilt har den normativa rätten i proportionalitetsprincipen vad beträffar behovet av saklighet och lämplighet ansetts nödvändig och ofrånkomlig. Tillämpningen av särskilda undantag, i den nationella lagstiftningen eller domstols mål är inte regel.¹²⁴⁷

Människorättsprinciperna finns med i ett särskilt EU direktiv.¹²⁴⁸ Legalitetsprincipens främsta förutsättning är att de möjligast noga håller isär rätt och politik konstaterar Riekkinen.¹²⁴⁹ EU rättens tillämpningar i rättegångar och den nationella lagen syns i Finland i 24 kap. RB där en domstol måste motivera varje rättegångsbeslut. 45 § FL kräver likaså motiveringar. I finländsk nationell rätt grundar den sig på den enskildas grundläggande frihet och rättigheterna inom lag, landssed, lagberedning enligt lagens syfte, domstolsavgöranden, rättsvetenskapliga doktriner, de gällande allmänna rättsprin-

¹²⁴¹ Berggren m.fl. (1989) s. 15.

¹²⁴² Berggren m.fl. (1989) s. 94 f. Detta torde ingå i Finlands regerings program åren 2011-2015.

¹²⁴³ Berggren m.fl. (1989) s. 134.

¹²⁴⁴ Martin m.fl. (2009) s. 258 f.

¹²⁴⁵ Höglund (2008) s. 91.

¹²⁴⁶ Mäenpää (LM 1995) s. 1388 f. Jmf Kap. 7.1. där grupperingen är något annorlunda.

¹²⁴⁷ Mäenpää (LM 1995) s. 1399 ff.

¹²⁴⁸ Mäenpää (LM 1995) s. 1411.

¹²⁴⁹ Riekkinen (2005) s. 194. Jmf. Foucault (2009) s. 61 ohörsamhet = fientlig handling, början till uppror.

ciperna och rådande värden i etik och värderingar i moral. Samhällets rättskällevärden är dels argumentationsbaserade, dels rättskällor med inbördes förhållanden. Till sin karaktär kan dessa vara starkt bindande rättskällor, svagt bindande rättskällor, samt tillåtna, som oanvända inte behöver motiveras.¹²⁵⁰ Timonen anser att man strävar efter att besluta på så låg rättskällevärdenivå som möjligt.¹²⁵¹

Normativt för maktutövningen är EU rätten och människorättskonventionen vilka likväl inte utan problem kan föras förbi de demokratiska organen. Inte heller är de avsedda att ge någon spänning till den traditionella läran om rättskällan. Den nationella lagen är under grundlagsnivå. Grundläggande frihet och mänsk rättigheter går inte att ta in som nya auktoritetsgrunder.¹²⁵² Hur man bestämmer inskränkingsgrunderna ges konkret av hur dessa begränsas av människorättskonventionen. Den nationella källan följer en normativ måttstock i rättsligt, moraliskt och samhällspolitiskt hänseende.¹²⁵³

6.9. Individens rätt

Hur en individ väljer sin inställning till rätt att bryta mot lagen anser Dworkin i en undersökning att bägge grupperna i stort argumenterar lika, fast de kommit till skilda individuella slutsatser.¹²⁵⁴ Ser vi på rätten som grundar sig på normer oavbruten från antiken, Rom och kristendomen behöver detta inte trygga den enskildes rätt. Tvivlet på Gud och antiken är en ytterst ung etiks vetenskapliga syn, där religionen varit hämskon för fri utveckling av det moraliska tänkande anser Parfit. Enligt honom var Hume (1711-76) som ateist den första filosofen som insåg att en ny etik var av nöden.¹²⁵⁵ Vill man omfatta denna syn står det väl envar fritt, men min forskning tyder på att laglighet, grundat på etik och moral följer de gamla vedertagna normerna. Noteras att beskattning som så inte kan eller skall sättas i motsats till den enskilda människans frihet och rättigheterna, vilket även trenden av besvär till Europadomstolen ovan visade. Rätten till rättelse av beskattning kan också anses utgöra ett led i en individuell korrigeringsprincip.

Nozick anser att individen har okränkbara rättigheter. Dessa är oinskränkta och vittgående. Då framstår frågan om deras inställning till staten. Vad accepterar individen och vad vill han förkasta? Vilket skydd önskar han sig? Brandväsen, undervisning, rätt och försvar eller skall allt detta vara fritt finansierat? Blir det handlingar som är frivilliga

¹²⁵⁰ Karhu (2005) s. 25 ff.

¹²⁵¹ Timonen (1996) s. 51.

¹²⁵² Tuori (2000) s. 295, Karhu (2005) s. 31 f.

¹²⁵³ Tolonen (Oikeus 2000) s. 523, Karhu (2005) s. 41 f.

¹²⁵⁴ Dworkin (1977) s. 85.

¹²⁵⁵ Parfit (2004) s. 423 f.

eller påtvingade? I den minimala staten och den ultraminimala staten, fortsätter Nozick, kan nattväktarstaten skydda sina medborgare mot våld, stöld och bedrägeri. Man betalar för sitt eget bästa och skydd med ekonomiska medel genom betalkuponger, finansierade med skattemedel eller frivilligt socialt arrangemang. Då det också går ut på att skydda andra är detta en omfördelad nytta. Tillika är han mån om sina rättigheter och anser att det är statens enda legitima funktion, att trygga hans okränkbara rättigheter. Då kan man bygga upp en relation om moraliska rättigheter och mål, om sina egna rättigheter och andras skyldigheter att respektera det moraliska målet. Distributiv rättvisa kan endast omfattas av den minimala staten. Den ger individen rätt att förvärva och inneha principiellt ett rättmätigt förvärv. Rättmätig överföring skall ske genom förvärv av rättmätigt innehav. Endast dessa två premisser tillämpas i rättmätigt innehav. Den distributiva rättvisan kan ändå nå en fördelning med legitima medel genom en korrigeringsprincip.¹²⁵⁶ Rawls anser att det även kan ses över hela livstiden primära som specifika nyttigheter i detalj av ursprungspositioner som gäller med hänsyn till både frihet och rättigheter. Också att nyttigheterna inte enbart är personlig inkomst och förmögenhet utan kontroll som grupp över ekonomiska resurser. Detta för att också garantera utbildning och överbyggnad av skillnader som kan inträffa vid sjukdom och olyckor under ett normalt liv.¹²⁵⁷ I ett socialistiskt samhälle kan samhället tvinga förbjuda kapitalistiska handlingar mellan samtyckande vuxna anför Nozick vidare: ”Beskattning av arbetsinkomst är likställt med tvångsarbete.”¹²⁵⁸ Då måste man se det som att endast den gemensamma överenskommelsen mellan individ och grupp kan leda till ett acceptabelt gemensamt beslut. Sluttillståndsprincipen med en modell som har mönster som kan kännas igen i distributiv rättvisa ger andra människor delägarskap i handlingar och arbete som befrämjar detta. Detta visar på korrigeringsprincipens betydelse och de sidorestriktioner som tillämpning av principen kan leda till. Förespråkare för ett helt rättvist mönster kan hamna i kollision med den individuella rättsuppfattningen.¹²⁵⁹ En relativt sett förmånlig och inte expropriande beskattning torde vara att föredra framom en som upplevs som konfiskatorisk. För relevanta tjänster måste en rimlig skatt ändå vara moraliskt väl förankrad hos befolkningen. HFD 2004:117 gottgörelse av bolagskatt skall ske inom EU enligt C-319/02 *Manninen* betonar Äimä.¹²⁶⁰

¹²⁵⁶ Nozick (2004) s. 59-74.

¹²⁵⁷ Rawls (2005) s. 236 f.

¹²⁵⁸ Nozick (2004) s. 79-82.

¹²⁵⁹ Nozick (2004) s. 84 ff. Jmf. Martin m.fl. (2009) s. 26. I framtiden blir beskattningens syfte element i utvecklingen av samhället i socialt, politiskt och nationalekonomiskt hänseende.

¹²⁶⁰ Äimä (2011) s. 368. För återbäring av skatt enligt dessa mål stadgades en särskild lag 2005/563.

6.10. Skattetrygghet

Rättelse av beskattningen kan som så ses som ett led i skattetrygghet. Rätten att få anföra besvär är ett centralt krav som kännetecken av god förvaltning. Å andra sidan kan man också notera att efter fullgjord beskattning bör den också utgöra trygghet och eliminera ett osäkerhetsmoment för skattetagaren, med de svårigheter det kan leda till att hålla god förvaltning, med tillräckligt av resurser utan att det leder till dålig ekonomisk förvaltning med onödiga lån, höga kostnader och inskränkning av kompetent och behövlig personal. I ett rätts- och välfärdssamhälle bör det vara självklart att såväl skattebetalaren som skattetagaren är ungefär lika måna om att en skälig och tillräcklig skatt betalas vid rätt tid till rätt belopp. Låt oss därför resonera kring olika skattemodeller.

Staten bör ha rätt att bära upp skatter av ekonomiska aktiviteter för att täcka sitt offentliga uppdrag. Territoriell skattskyldighet av skattesubjektet, som kan vara en fysisk eller en juridisk person,¹²⁶¹ skall kunna täcka statens, kommunens och kyrkans behov. Den inhemska skattelagstiftningen har sedan 1960-talet följt uppdelningen enligt skatteomfånget och periodiseringsproblematiken.¹²⁶² För den fysiska personen kan inkomster utgöra antingen förvärvsinkomster från tjänster eller avkastning från förmögenhet placerad i kapital eller både och. Näringsverksamhet kan ha juridisk eller fysisk person som ägare.¹²⁶³ Är det fåmansbolag, öppet bolag eller kommanditbolag, är det personlig inkomst 16 § ISL.¹²⁶⁴ Utöver avkastning eller vinst som beskattas, beskattas lön för vilken även arbetsgivaren betalar sina socialskyddsavgifter,¹²⁶⁵ varvid en del kan bäras av arbetstagaren. Detta är i stora drag de komponenter som före avdrag, mervärdes- och fastighetsskatt utgör det underlag som skall täcka skattebehovet.

Ett internationellt skattetryck kan leda till att territoriellt inom en nation hänsyn till konkurrenskraftiga skatter måste tas. Generellt taget har såväl bolags- som personskatten sjunkit från år 1980 till år 2000. Då det finns olika skattefria avdrag eller inkomster är en i absolut procent gjord tabell inte rättvis.¹²⁶⁶ Idéerna med skattekonkurrens mellan olika regioner fanns redan på 1950-talet med en syn att effektivt nå en ny lägre jämvikt.¹²⁶⁷ En hög skattekvot i Danmark, Finland och Sverige, kan förklaras med skattebe-

¹²⁶¹ Lodin m.fl. (2005) s. 44 ff.

¹²⁶² Wikström (JFT 1993) s. 618. Jmf utvecklat av Andersson i hans verk 1962 och 1964.

¹²⁶³ Lodin m.fl. (2005) s. 46-48.

¹²⁶⁴ Tidigare var det frågan om det var ett näringsdrivande eller icke som avgjorde huruvida ett bolag skulle beskattas skilt eller utgöra en del av den normala inkomsten för delägaren vilket genom progressiviteten kunde göra skatteplanering viktig i skatteminimering.

¹²⁶⁵ Lodin m.fl. (2005) s. 61.

¹²⁶⁶ Hansson – Olofsdotter (2004) s. 210 ff.

¹²⁶⁷ Hansson – Olofsdotter (2004) s. 215 ”Tiebout's modell”.

lagda sociala transfereringar och den offentliga sektorns storlek av BNP.¹²⁶⁸ Man kan notera att det här bedöms finnas goda skattemässiga förutsättningar att även i framtiden finansiera ett fungerande välfärdssamhälle.¹²⁶⁹ Avoir fiscal - målet år 1986 visar att inom EU är en medlemsstat som är territoriellt behörig inom sitt område att beskatta, skall gemensambehörigheten iakttas vid dess utövande.¹²⁷⁰ Detta var en av de faktorer som ledde till att man i Finland slopade *avoir fiscal*, där även HFD 2002:56 tagit ställning till detta.¹²⁷¹ Urpilainen anför fallet *Manninen C-319/02* som tydligt exempel på EU:s roll i avskaffande av *avoir fiscal* år 2005.¹²⁷² Man kan också beakta möjligheten av att i samband med ökad internationalisering i Europa beskattningen av den skattskyldige även bör stärka rättsskyddet enskilt. Härvid måste man även förvänta sig att kraven på de mänskliga rättigheternas betydelse inom beskattningen ökar.¹²⁷³ En fjärran och avlägsen möjlighet kunde vara en plattskatt eller parskatt.¹²⁷⁴ En ökad utjämning av progressiviteten har skett under de senaste decennierna. Först ut var skatt från avkastningen av kapital år 1993.¹²⁷⁵ I linje med detta skulle avdrag vara som nu ger en form av progressivitet i den annars proportionella kommunal- och kyrkoskatten. Utökat skulle besvärsträtten kunna slopas utom där det är frågan om direkta fel, som skulle korrigeras med rättelse av beskattningen. Vidare skulle endast av principiell betydelse, väsentliga belopp och därmed jämförbara besvär få anföras. För övrigt skulle man anta att all beskattning som så i princip i stort är rätt.

Motivering i initialskedet kan grunda sig på antalet anförda krav på rättelse och dess storlek. En allmän sänkning av skattesatsen som täcker det bortfall av monetär rättssäkerhet vid en rationell och effektiv masshantering av skatter kan vara grund för detta avsteg. Efter ett antal år kan ändå denna grund vara svår att härleda och förefalla orättvis. Ändå skulle man kunna konstatera att på motsvarande sätt som centen avrundas skulle smärre fel under 600 € inte längre undersökas. För att det inte skall ske oskälighet kan man införa också en komponent som räknar att besvärets monetära betydelse inte får vara mindre än 0,5 procent av den beskattningsbara årsinkomsten.

¹²⁶⁸ Hansson – Olofsdotter (2004) s. 223 ff.

¹²⁶⁹ Bruzelius (2004) s. 113.

¹²⁷⁰ Bruzelius (2004) s. 127.

¹²⁷¹ Tikka (2004 a) s. 39 f. Urpilainen (2012) s. 246. HFD har gjort nio avgörande som berör inkomstbeskattning.

¹²⁷² Urpilainen (2012) s. 246. o. s. 164 flera medlemsländer har tidigare hänvisat till kringgående av skatt.

¹²⁷³ Pikkujämsä (2001) s. 33.

¹²⁷⁴ I skatterättslig litteratur finns inte parskatt återgivet på svenska; från latinskas likvärdig = *par*, jämn = *aequus*, *planus*, slät är en härledning som jag tycker skall kunna ta tillvara idén och innebörden bakom skatten. *Parskatt* eller *planskatt* kunde därför vara ett förslag. Planskatt förefaller dock som skatteplanering.

¹²⁷⁵ Tikka (2004b) s. 313. Äimä (2011) s. 368.

6.11. Avgiftsrestitution och EU

Genom Finlands geografiska läge är sjöfarten viktig. För dess framgångsrika drift i en skärgård styckad med klippor och skär stakas ut en farled. För denna farled upp bärs en avgift enligt lag. Dess överförande på kunden kan ske på motsvarande sätt som Momsen i frakttarifferna av redarna. Det står inte i strid med EU-rätt.¹²⁷⁶ Under åren 1980-2003 var farledsavgiften där det fanns en årsavgift för inhemska fartyg enligt nettodräktigheten, medan utländska fartyg erlade en avgift för varje enskild gång. Därigenom kunde de utländska avgifterna bli väsentligt större. För detta gav EU-kommissionen en officiell anmärkning. På anmärkningen (2001/2264) fick Finland komma in med ett utlåtande. L 2005/1122 ändrade detta från år 2006. För detta beslöt HFD i 316 stycken fall fartygsavgiftsrestitutioner år 2008 för perioden 1999-2004. Detta för att svara mot EU-grundfördrags 49:de artikel, numera artikel 56 i Europeiska unionens funktionssätt.¹²⁷⁷ I följande fall kan därför noteras att för avgiftsrestitution gäller också restitution inom skälig tid som svarar väl mot rättelse av beskattning.

Fareldsavgifter återbetalades inte i HFD 2009:99. **Återbrytande av beslut - Farledsavgift - Konflikt med gemenskapsrätten - Farledsavgift i utrikes fart:**

Enligt de lagar om farledsavgift som var i kraft åren 1999-2004 hade farledsavgift tagits ut på ett annat sätt i utrikes fart än i inrikes fart. Systemet hade därför kunnat leda till en situation som stod i strid med artikel 49 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (som sedermera blivit artikel 56 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt), Rådets förordning (EEG) nr 4055/86 och Europeiska gemenskapernas domstols rättspraxis, då en högre farledsavgift hade burits upp för ett fartyg i utrikes fart än för fartyg i inrikes trafik i motsvarande situation.

Det betalningspliktiga bolaget hade inte inom den föreskrivna besvärstiden om tre år sökt ändring i de farledsavgifter som hade bestämts för bolaget. Att det fanns en konflikt mellan lagen om farledsavgift och gemenskapsrätten hade inte kommit i dagen först efter att den ordinarie besvärstiden hade gått ut. Farledsavgifter hade tagits ut av bolaget när det bedrev näringsverksamhet och bolaget hade kunnat beakta avgifterna i sin prissättning av produkter till kunderna. Dessa omständigheter kunde beaktas vid den sammantagna prövningen av frågan om återbrytande av beslutet, särskilt av den anledningen att enligt 63 § 2 mom. i förvaltningsprocesslagen får ett beslut inte återbrytas om det inte kränker den enskildes rätt. Det fanns inte sådana förutsättningar för återbrytande som bestäms i 63 § i förvaltningsprocesslagen. Omröstning 4-1.

En orsak var att bolaget inte hade ansökt om rättelse av farledsavgift inom tre år. EU binder också rättelse till en given tid. Inte heller kunde det anses att Finlands myndigheter verkat i bedrägligt syfte. Äimä fester uppmärksamheten på att fastän en EU-stat har autonomi skulle det förutsättas att ett EU-förhandsbesked skulle föreligga.¹²⁷⁸ Fallet ovan avgjordes genom omröstning, vilket betonar behovet av tydliga lagar. Problemet med skattehöjningen och straffrättsliga åtgärderna kan enligt Helenius och Hellsten leda

¹²⁷⁶ Äimä (2011) s. 343.

¹²⁷⁷ Äimä (2011) s. 340-342.

¹²⁷⁸ Äimä (DL 2011) s. 98-99.

till slumpartade påföljder.¹²⁷⁹ Vuorenpää äskar klarare lagstiftning. Han anför en åtgärd som kunde vara möjlig genom att införa i lagen ökad flexibilitet för fiskus i 32.3. § BFL.¹²⁸⁰ I detta fall anser Äimä att man kan notera, att den finländska lagstiftningen hade verkar utan sveklig avsikt. Detta fall kan jämföras med Moms för bilimport som behandlats av HFD 2010:44 och 2010:45 svarar mot återbrytning av 200 fall som sträcker sig till tiden före år 2006.¹²⁸¹

6.12. Sammandrag

I och med att man i västerländska demokratier i grundlagen tagit med de mänskliga rättigheterna kan man se att de förnyats i de flesta länderna så att såväl administrationen, förvaltningen som beskattningen följer de grunder som dessa normer utgör. Rättsnormeringen i enlighet med mänskliga rättigheter behöver inte vara i ett motsatsförhållande till en rättsstat. Rättelsen av beskattning och de kvalitetsnormer det givit har redan tidigare varit ett skydd mot särbehandling, diskriminering och allmänt godtycke. Lagberedningen, rättskällorna och deras inbördes hantering blir förutom de ingångna konventionerna viktiga i den nationella lagstiftningen.

Rättssäkerheten har varit i blickpunkten för de förändringar som behövs, men ändå med mål att på ett tryggt sätt ta ut beskattning för de förnödenheter och tjänster, som medborgarna önskar sig. Den individuella rätten visar dock på den enskildes rättigheter, men kanske också möjligheter att acceptera den stat, där de har någon form av överenskommelse mellan stat och individ. En viss säkerhet och trygghet för individen är de tjänster som hans rättvisa skatt skall ge, om än man kunde allt mer privatisera. Sedan Finland ansökt och ratificerat människorättskonventionen och EU – medlemskap, är vi bundna att följa även dessa internationella överenskommelser. Dels är det till individens fromma dels en programförklaring av den politiska ledningen. Flera fall där de mänskliga rättigheterna och EMRD har allt större utsträckning i finländsk lagstiftning. Förutom inhemsk lagstiftning tas hänsyn till i Finland och stärker i flera fall den inhemska rättsnormeringen. Som exempel på särskild hänsyn kan nämnas i kapitel fyra nämnda dubbla straff genom hänsyn till Europakonventionen i fallen *ne bis in idem*. Däremot har i detta kapitel omnämnts farledsavgift, som för utländsk redare inte kunde återbetalas på grund av tidsfristen hade överskridits. Däremot kan också stora eftergifter och ändring av nationell lagstiftning som *avoir fiscal* ske påverkat av EUD.

¹²⁷⁹ Helenius – Hellsten (2010) s. 139.

¹²⁸⁰ Vuorenpää (LM 1/2011) s. 164.

¹²⁸¹ Äimä (2011) s. 344-345. Urpilainen (2012) s. 248.

Särskilt är den enskildas människas frihet och rättigheterna viktiga. Den enskilda medborgaren skall kunna omfatta beskattningen, som skälig och relevant för de samhällstjänster beskattningen skall finansiera. Den enskilda människas frihet och rättigheterna, är uttryck för ett liberalt rättssamhälle. Europeiska mänskörättskonventionen har haft direkt inverkan på beskattningen som visades i kapitel 4.10. Sedan år 2010 tillämpats genom *ne bis in idem* i HD på 10 förhands fall, 2 andra domar, 5 stycken besvärstillstånd är givna sedan 2011 och 1 fall är behandlat i HFD år 2011. Före år 2010 fanns inget fall. Detta visar på en sida som EMRK griper in i och det faktum att det finns ett övernationellt organ utöver HD och HFD som visat på tilltro av en rättvisa som kräver tillämpningen av detta nätverk. Den enskildes integritetsskydd är högt i Europa. I den mån samhället blir mer sekulariserat kan behovet av ett ökat regelverk som tidigare varit etisk och moraliskt självklart i Europa. Generellt kan man för övrigt i överensstämmelse med detta anse att det är viktigt att medborgaren kan omfatta de politiskt liberala eller mindre liberala regler och lagar som motiverade och skäliga. Detta sker i enlighet med olika beskattningsprinciper. Hur och varför det liberalrättsliga samhället kan finansieras och regleras enligt beskattningsprinciper försöker jag penetrera i följande kapitel.

7. BESKATTNINGSPRINCIPER

7.1. Allmänt

Beskattningen som rättsnorm måste för att bli hanterlig och rättvis följa någon princip. Principerna kan jämföras där varje rättsstat har sin egen rättstradition som Tolonen konstaterar.¹²⁸² Här kan man också notera att rätten vanligen systematiseras av rättsnormer som delar in dem i regler och principer. Detta leder till två alternativa möjligheter att endera följa dem eller förkasta dem. Två huvudprinciper som inte behöver utesluta varandra är proportionalitetsprincipen och beskattningsdifferentieringsprincipen:

- proportionalitetsprincipen i beskattningen
 - legalitetsprincipen
 - progressiv, horisontell och vertikal beskattning
 - likformighetsprincipen
 - neutralitetsprincipen
 - skatteförmågeprincipen
 - rättvisprincipen
- beskattningsdifferentieringsprincipen
 - skatteekonomiprincipen.

Alla principer är till någon del proportionalitetsprincipens avvägningar. Principerna kan komma i konflikt med varandra i EU-rättens syfte av fri inre marknad och måste också ta hänsyn till Europakonventionen som värnar om den enskildes grundläggande frihet och rättigheter.¹²⁸³ Inom EU förutsätts att ett medlemsland i den nationella beskattningen beaktar de grundläggande friheterna i EU-fördraget. Detta avser närmast den fria rörligheten för arbetskraft, etablering och kapital.¹²⁸⁴ EU-domstolen företräder i vissa fall en princip om EU-rättens företräde framom nationell lag.¹²⁸⁵

Av tradition har man allmänt ansett att den som förtjänar mera kan avstå från högre skatt oberoende av om han/hon får motsvarande nytta. Detta är bland annat förverkligat genom allmänt accepterad progressiv beskattning.¹²⁸⁶ Pigou resonerar också kring den marginella tillfredsställelsen för rika, alternativt fattiga medborgare då inkomsten sti-

¹²⁸² Tolonen (2008) s. 15. (Postumt utgivet hans tankar i ett verk över det rättsliga kalejdoskopet.)

¹²⁸³ Moëll (2003) s. 16 f.

¹²⁸⁴ Dahlberg (2007) s. 144.

¹²⁸⁵ Dahlberg (2007) s. 219. Här kan vi hänvisa i Finland till de senaste fallen i EG-kommissionen kontra Finland i C-246/08 *EU Kommissionen v. Finland* om rättshjälpsservice och C-10/08 *EU Kommissionen v. Finland* om direktiv 2006/112/EG och MomsL. Se Urpilainen (2012) s. 248.

¹²⁸⁶ Pigou (1960) s. 85 ff.

ger.¹²⁸⁷ Wikström konstaterar att allmän privaträtt ger en allmänt mer normativ ton än generell skatterätt.¹²⁸⁸ På det sättet har den progressiva beskattningen enligt skattebetalningsförmågan fått sin plats i samhället. Först ser vi på proportionalitetsprincipen. Sedan följer vi resonemang kring och redogörelse för de olika beskattningsprinciper som gäller, samt försöker se på sannolika utvecklingsscenarioer.

7.2. Traditionella beskattningsprinciper

7.2.1. Proportionalitetsprincipen

Skatterätten tjänar som verktyg för att uppnå olika politiska mål. Vid rättens utövning får inte mer våld än nöden kräver användas, vilket kallas för proportionalitetsprincipen. I skatt talar man ofta om legalitetsprincipen, skatteförmågeprincipen, neutralitetsprincipen och rättvisepincipen, vilka alla till viss del är proportionalitetsprincipsavvägningar. Principerna kan komma i konflikt med varandra i EU-rättens syfte av att nå en fri inre marknad och rättigheter och frihet enligt Europakonventionen. Varje EU-land som undertecknat Europakonventionen har förbundit sig att värna om den enskilde medborgarens grundläggande frihet och rättigheter.¹²⁸⁹

Proportionalitetsprincipen är en *systematisering av rättsnormer, är delade i regler och principer. En regel anger val mellan två möjligheter. Man kan endera följa dem, eller så inte*. I skatterättsliga sammanhang kan målsättningen (principen) att åstadkomma ekonomisk jämlikhet mellan medborgarna komma i konflikt med målsättningen (principen) att värna om. Primärt är den enskildes rätt till sin egendom alltid viktig. Enligt en definition av gradvis förverkligat optimeringspåbud kan proportionalitetsprincipen klassificeras som en rättsprincip där en åtgärd skall stå i ett rimligt förhållande men som åtgärd i fråga kan förorsaka ett eller flera motstående intressen.¹²⁹⁰

Här nedan följer jag i huvudsak Moëlls monografi.¹²⁹¹ Ett nyanserat perspektiv på proportionalitetsprincipen kan man få genom att se dess inplacering i juridisk doktrin för beskattningen. Problematiken om beskattning är en disciplin inom privaträtten eller straffrätten och kan ses så att straffrätt föreligger om man anser att det finns hot om

¹²⁸⁷ Pigou (2008) s. 90 ff.

¹²⁸⁸ Wikström (1994) s. 117.

¹²⁸⁹ Moëll (2003) s. 15 f, Höglund (2008) s. 34 och s. 61. Europakonventionen syftar till frihet och rättigheter där närmast artikel 6.1-6.3, artikel 8 och 15 ger rätt till visst intrång till privatlivet har betydelse för beskattningen.

¹²⁹⁰ Moëll (2003) s. 18 ff. Höglund (2008) s. 371 noterar att proportionalitetsprincipen innebär ett avvägande mellan den enskildas intresse och det allmänna.

¹²⁹¹ Höglund (2008) s. 26. Här anför Höglund att det finns ett forskningsbehov att utveckla efter Moëlls monografi från år 2003.

sanktioner eller om skatterättsliga interventioners styrning av beteendet som alltid är indirekta. I de flesta fall är dessa två, lagstiftaren som inte ingriper i själva verksamheten eller de skatterättsliga normerna som knyter an till ekonomiska påföljder till en tillåten verksamhet. Styrningseffekterna förmedlar agerande från dessa avvägda reaktioner.¹²⁹² Myndigheten är skyldig att agera i linje med proportionalitetsprincipen även på lägsta nivå så att nödvändigt resultat nås. Grundlagsberedningen förutsätter att metoder som försämrar medborgarens rättsskydd inte får förekomma. Det kan i inhemsk rätt leda till att till och med ett ärende av ringa betydelse för samhället i stort kan lämnas obeaktat. Kräver ett ärende tilläggsutredning skall den metod som är lättast och till lägsta kostnader användas. Strängare straff och tvångsåtgärder får inte överskrida vad som absolut är nödvändigt.¹²⁹³ Å andra sidan får inte krävas mera utredning än vad ett mål kräver. Detsamma gäller om myndigheterna redan har tillgång till en enklare metod.¹²⁹⁴

I och med principens centrala betydelse i EU kan trots tidigare avgränsningar i detta hänseende också förutom tysk rättsdoktrin även de avvikande franska och engelska tillämpningarna nämnas. Generellt kan man uttrycka principen som en ”åtgärd med avseende på sin art, styrka, räckvidd och varaktighet skall stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden.” Låt oss dra upp linjerna ur tysk, fransk och brittisk synvinkel. I tysk lag används ”*Rechtsstaatsprinzip*” som en oskriven konstitutionell princip för grunden för frihet och rättigheter gentemot staten. Således kan man använda den tyska definitionen av proportionalitetsprincipen. En åtgärd skall vara såväl lämplig som nödvändig. Saknas detta så bör åtgärderna vara så lindriga som möjligt med vilka myndigheten strävar efter att rättigheterna begränsas = ”*Verhältnismässigkeit*”.

1. lämplig åtgärd
2. nödvändig
3. < proportionalitet i strikt bemärkelse.

Samtliga tre led skall granskas vilket kan innebära att en åtgärd bedöms som både lämplig och nödvändig för proportionalitetsprincipens bedömning.¹²⁹⁵

Den franska prövningsrätten i domstol är mer begränsad än den tyska så ock med proportionalitetsprincipen. Vid ett lagförslag, med uppenbara fel, har rådet ändå rätt att ingripa. Skönsmässig bedömning ”Hur en kontroll av myndighetsutövning skall kunna ske anses i dag utgöra ett av de största och mest grundläggande problemen i fransk rätt”

¹²⁹² Wikström (JFT 1993) s. 620.

¹²⁹³ Haapaniemi (2001) s. 467.

¹²⁹⁴ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 278 f.

¹²⁹⁵ Moëll (2003) s. 23 ff.

är vanligt i Frankrike när man anser att det är fel i lagen (*erreur manifeste*), vilket kan jämföras med det tyska '*Verhältnismässigkeit*', eller '*Pouvoir discrétionnaire*'. Grunden är efter andra världskriget framvuxen social välfärd och genomgripande offentlighetsreglering av samhället. Fransk rätts skiljelinje mellan prövning av ett myndighetsbesluts lagenlighet (*légalité*) sker kontra prövning i sak (*opportunité*), lagligheten på objektiva grunder; lämplighet baserat på personligt politiskt ställningstagande. Det leder till för stor skönsässig bedömningsutrymme av myndighet. Tvistefrågor mellan uppenbara förhållanden till proportionalitetsprincipen är djupt förankrad i fransk tradition vilket kräver att domstolsprövning inte skall vara lämpligheten av beslut utan beslutets överensstämmelse med lag. Detta leder till att ett beslut som står i strid med proportionalitetsprincipen enligt denna syn är att betrakta som "*violation de la loi*". Myndigheterna i förhållande till proportionalitetsprincipens syfte innebär en doktrin att domstolen granskar en åtgärd i avsikt att priset inte överstiger dess fördelar.¹²⁹⁶ I fransk rätt är mer pragmatisk och saklig juridisk argumentation utan att domarna i allmänhet är medvetna om att de i sin dagliga gärning regelmässigt tillämpar proportionalitetsprincipen.

Engelsk rätt är traditionellt ej beroende av politisk hänsyn. På söndagen är det *rimligt*, att få se på filmförevisning om man inför t.ex. åldersgräns på 15 år vilket kallas för "*the Wednesbury-test of unreasonableness*". Tysk och engelsk proportionalitetsprincip kan sägas vara ytterligheterna av ett otal varianter av proportionalitetsprincipen i Europa. Tysk proportionalitetsprincip har ett systematiskt och grundligt tillvägagångssätt medan det engelska är mer intuitivt till sin karaktär. Vid myndighetsutövning med begränsad skönsässig bedömningsutrymme med avsevärd påverkan på den personliga friheten för den enskilda som berörs utan att det har större allmänt intresse, blir kontrollen i proportionalitetsprincipen så intensiv att domstol kommer till att det är oskäligt att använda proportionalitetsprincipen utan en annan metod bör väljas. Måttfullheten vid större betydelse kan leda till att måttfullhet leder till mera "*the Wednesbury-test of unreasonableness*".¹²⁹⁷

Någon form av proportionalitetsprincipen kan med andra ord sägas råda i stort inom EU. En helt allmän definition av proportionalitetsprincipen kan bli urvattnad. Kan man däremot fastställa ett tillvägagångssätt, en metod för proportionalitetsprincipens avvägningar, kommer saken i ett annat läge. En större enighet om intresseavvägningar bör kunna känneteckna principen och företas och sedermera redovisas. I ett skatterättsligt

¹²⁹⁶ Moëll (2003) s. 27 ff. (överträdelse av lagen).

¹²⁹⁷ Moëll (2003) s. 30 f. Jmf HFD 2011:56 Uppsaid ungdomsledare på grund av tidigare upprepade samarbetsvårigheter enligt sin religiösa tro, stod domen inte i strid med proportionalitetsprincipen.

perspektiv borde det i vart fall finnas ett påtagligt intresse att hitta en modell – eller kanske snarare ett par modeller – med vars hjälp man lättare skulle kunna styra de proportionalitets test som numera får anses vara ett självklart inslag i såväl lagstiftningsarbete, som myndighetsutövning och domstolsprövning. Proportionalitetsprincipen innebär intresseavvägning: *Att* göra det okontroversiellt men *hur* är oklart. EU-domstolens linje närmar sig den tyska, och vi kan notera att brittisk rättsnormering också här ligger vid ena ytterligheten jämfört med den tyska, som svarar mot den andra ytterligheten. Proportionalitetsprincipen innebär en avvägning mellan allmänt och enskilt inom skatterätten.¹²⁹⁸ Redan i HFD 1999:33 betonas proportionalitetsprincipen för skälighet i bils katt för bil som tillfälligt vistas i Finland. Äimä betonar att i Finland bosatt person som gjorde besök med en bil registrerad i Sverige inte dömdes enligt bils kattelagen utan man frånsåg detta med hänvisning till proportionalitetsprincipen. Tullförvaltningen önskade få domen hävd i HFD 2000 liggare 2237 men HFD ändrade inte beslutet av HFD 1999:33.¹²⁹⁹ Detta redan före GL 2000. Proportionalitetsprincipen har enligt 21 § GL och artikel 6 i Europeiska människorättskonventionen ökat i användning i Finland.¹³⁰⁰ Skäligt anskaffningspris vid inlösning i KB av andra delägaren HFD 2004:78.

På 1990-talet var proportionalitetsprincipen i EU-rätt inte självklar.¹³⁰¹ År 1995 var proportionalitetsprincipen ännu relativt lite i användning men man kunde förutse att Finlands EU-medlemskap kunde ge ny stimulans.¹³⁰² Begreppet förlåtelse blir möjligt vid proportionalitetsprincipen, och är en produkt av denna. I domar kan den användas i väldigt skilda situationer, och utgör ett instrument för kontroll av lagligheten. Proportionalitetsprincipen kan sägas vara en av de viktigaste rättsnormerna och målet bör vara att få det som ett medel, för rättssäkerhet och förutsebarhet.¹³⁰³

7.2.2. Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är normeringen i en demokratisk rättsstat som binder och avgränsar rätten för medborgaren såväl som för staten enligt Tuori.¹³⁰⁴ Legalitetsprincipen är primär i den skatterättsliga hierarkin. Det innebär av tradition att en skattelag, lika väl som andra lagar skall vara stadgad i lag. Grunderna i 81 § GL bygger på, att den i förnyelsen av grundlagen för beskattningen följer, vedertagen praxis konverterad till grundla-

¹²⁹⁸ Moëll (2003) s. 34 ff.

¹²⁹⁹ Äimä (2011) s. 121 f. 1500-talets Olaus Petri domardirektiv och skydd mot myndigheters godtycke.

¹³⁰⁰ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) s. 282.

¹³⁰¹ Laakso (1999) s. 1080 f.

¹³⁰² Mäenpää (LM 1995) s. 1414.

¹³⁰³ Laakso (1999) s. 1088 ff.

¹³⁰⁴ Tuori (1990) s. 115. (fr. principle de legalité) jmf. Äimä s. 103-104.

gen.¹³⁰⁵ I lagstiftningen benämns endas straffrättslig 8 § GL direkt legalitetsprincipen och 3:1 § strafflagen (515/2003;1889/39). Medborgaren är skyldig endast om det uttryckligt är stadgat som brott i lag. I vidare bemärkelse används det dock som handling förankrad i lag för andra ändamål, såsom beskattning. Kärnan kan uttryckas som Wikström i legalitetsprincipen utgörs av tanken att legalitets- och *in dubio contra fiscum*-principen ger uttryck åt samma sak.¹³⁰⁶ Fastän skattebasen inom EU kan variera är legalitetsprincipen viktig vid planering av en skälig beskattning.¹³⁰⁷ Förbud mot retroaktiva lagar är karakteristiskt för legalitetsprincipen.¹³⁰⁸ I grunderna för reformerna tar förarbetet upp från tidigare nämna statskatt också bestämmelser för kommunalskatt¹³⁰⁹ samt ett fullmäktigeförfarande och förslag till en budgetlag¹³¹⁰ vilket stärker visionen av hierarkisk administrativ lagstiftning.¹³¹¹ Förtroendeskydd eller tillit till Skatteförvaltningen 26.2. § BFL är en grund i förtroende och stärker legaliteten.

Det förhållande att skattelagar in på 1990-talet ännu krävde kvalificerad majoritet sågs internationellt som en exceptionell finländsk egenhet,¹³¹² som analogt med vanligt lagstiftningsarbete i och med internationell jämförelse man sedermera ansett motiverat att ändra. Lagberedningen och den vidare utvecklingen av beskattningslagarna tar i förarbetet upp behovet av att stifta en budget i lagenlig ordning genom en budgetlag,¹³¹³ att ta in i skattelagarna uttryckligen bestämmelser om rättsskydd, vilket konstateras svara mot vedertagen tolkning samt nettoupplåningsfullmakter.¹³¹⁴ I 81 § GL tar därför upp skattskyldighet, skattens storlek och de skattskyldigas rättsskydd som krav för lagenlighet.¹³¹⁵ Som tidigare nämnts kan folket representeras av dem genom sina folkvalda i riksdagen. Beskattningen som beskattar folket i samhället, skall det skatterättsliga minimikravet om legalitetsprincipen betona legaliteten genom att skatter stadgas genom lag. Skatteansvaret kan ses i tre fall. Mottagaren är inte tullansvarig om ett fel uppdragas, HFD 2001:51. Ombildat Ab var inte ansvarig för skatter som Kb var skyldiga till efter det Kb blivit omvandlat till Ab, HFD 2002:2785. En svensk Kb:s finska delägare var

¹³⁰⁵ Wikström (JFT 1993) s. 622, tidigare RF 61 §. Pålsson (2007) s. 13. Total likhet i skattelag är en ideologi, närmast att jämföra med en falsk verklighetsuppfattning. Knuutinen (2012) s. 97.

¹³⁰⁶ Wikström (JFT 1993) s. 620 Se även Höglund (2008) s. 37.

¹³⁰⁷ ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctbwp1finalrev1_en.pdf s. 9.

¹³⁰⁸ Hultqvist (1995) s. 5. Se Äimä s. 114 som diskuterar kring 7 artikeln av Europeiska människorättsavtalet. I Finland används retroaktiv skattelag endast under synnerligen exceptionella situationer.

¹³⁰⁹ RP 262/1990 rd s. 8 f.

¹³¹⁰ RP 262/1990 rd s. 19 ff.

¹³¹¹ Wikström (JFT 1993) s. 622.

¹³¹² RP 262/1990 rd s. 41.

¹³¹³ RP 262/1990 rd s. 51.

¹³¹⁴ RP 262/1990 rd s. 53 f. St UB 17/1990 s. 3.

¹³¹⁵ RP 262/1990 rd s. 67. I proportionen nämns § 61 i RF.

befriad från skatteansvar i HFD 2002:34 genom röstning 3-2. Ansvaret skall inte stå i strid mot tanken om en betonad legalitet då ett direkt stöd för beskattning saknas i lag.¹³¹⁶ Rättsfallet HFD 2002:34 visar att vid tolkning av inhemskt eller utländskt skatteansvar det inhemska i detta fall gäller. I skattelagstiftningen kan man också jämföra med skattebetalningsförmågeprincipen som kräver samarbete med skattebetalaren eftersom vid en konkurs pengar försvinner. Ett dylikt fall kom tydligt fram år 1990 kring utbetalad dividend och rättades till genom rättelse av gottgörelse för bolagsskatt (L 1542/1992), vilket är en förståelig lagstiftning men som lagstiftningsprocedurmässigt kan vara öppen för kritik. Legalitetsprincipen är primär som grundar sig på skattelagarna jämfört med *in dubio contra fiscum*-principen som är en tolkningsprincip inom ramen för legalitetsprincipen. För övrigt gäller legalitetsprincipen i beskattning som ett normativt stöd på olika nivåer. Slutligen kan noteras att dessa principer förutsätter att för skattebetalaren bör den förmånligaste tolkningen alltid väljas.¹³¹⁷ Beskattningen som ett massförfarande lämpar sig ändå inte alltid som en typisk rättsnormering enligt legalitetsprincipen. Mervärdesskatten kan ses som ett exempel, med sin självdeklarering, som motsäger legalitetsprincipen i och med sin frihet från administrativa beslut. Som motargument kan också anföras att kraven från människorättsdomstolen om förutsebarhet genom skyldigheten att i tvivelaktiga fall vara hänvisad till den förmånligaste tolkningen för skattebetalaren, inte alltid automatiskt medför jämförbarhet, förutsebarhet och lika transparenta beslut. Helt allmänt kan noteras att legalitetsprincipen inte inom skatterätten svarar fullt ut mot gängse normer för legalitetsprinciper.¹³¹⁸

7.2.3. Progressivitet; horisontell och vertikal beskattning

Progressiv beskattning avses som en komponent i ett gott skattesystem som tillgodoser det allokerade behovet av budgetmedel, enskilda och offentliga resurser som i det offentliga samhället distribueras. Vidare sker fördelning av medel i samhället och den ekonomiska politikens stabilitet befrämjas genom detta. Om vi frånser den enskildas rätt kan skattebetalarens funktion inom nationalekonomin beräknas. I detta gäller att de nationalekonomiska effekterna av beskattningen och fördelningen av skattebördan bör administrativt vara rationell.¹³¹⁹ Den horisontella rättvisan anser Myrsky att förverkligas

¹³¹⁶ Wikström (JFT 1993) s. 623.

¹³¹⁷ Wikström (JFT 1993) s. 623 ff. Jmf mitt omnämnande om detta som Lex 12 § L om gottgörelse av bolagsskatt 1232/1988 (1992/1542). Jmf Höglund (2008) s. 261. I Danmark saknas såväl ett ställningstagande till förmån av skattskyldig konstar fiscus, *in dubio pro fisco*.

¹³¹⁸ Pikkujämsä (2001) s. 48 f. Almendal (2005) s. 56. Legalitetsprincipen är en garanti mot godtycke.

¹³¹⁹ Tikka (1991) s. 180 f.

genom rätt till avdrag i inkomstbeskattningen.¹³²⁰ Söderlund fäster uppmärksamheten på att största delen av skattelättnader är av socialpolitisk natur.¹³²¹

Rättvisan av detta följer tre skilda principer: intresseprincipen, betalnings- eller skatteförmågeprincipen och minsta offerprincipen. Intresseprincipen är t.ex. fastigheter och trafik, vilka inte i princip har ett progressivt element. Skatteförmågeprincipen följer den ekonomiska enhetens skattebetalningsförmåga. Här räknar man med att skattebetalaren vid högre inkomster genom progressiv skatt kan föra över skattestödda tjänster till dem som har mindre ekonomiska skatteresurser. Företagens skattebetalningsförmåga leder närmast till kraven på horisontell beskattning. Nationella skillnader mellan EU-medlemsstater bör minimeras. I minsta offrets princip föreställer man sig att det är en mindre uppoffring att ta ett penningbelopp från en större inkomst än en mindre, varvid detta ger hög progressivitet.¹³²² Den horisontella beskattningen förutsätter att alla behandlas lika enligt skattebetalningsförmågeprincipen.¹³²³

Den vertikala beskattningen förutsätter att man behandlas olika i olika situationer.¹³²⁴ Vertikal beskattning motiverar progressiv beskattning. Man avser att kontrahenterna har en avmattande marginalnytta av sista införtjänade medel och därför kan han betala högre skatt. Risken för alltför hög progressivitet kan minska den ekonomiska effektiviteten fastän samhället försökt stimulera eller sporra vissa aktiviteter. Det uppstår en konflikt mellan omfördelning och effektivitet i beskattningen.¹³²⁵ Dessutom är det svårt att se hur personbeskattning och företagsbeskattning kan hanteras lika.¹³²⁶

Är målet effektiv ekonomisk resursallokering bör kontentan bli att i inkomstbeskattningen personer som förtjänar väl och annars skulle ha hög marginalskatt för att öka den ekonomiska samhällsnyttan i stället skulle få skattelindringar. Det blir en form av minskad eller omvänd progressivitet. Jag anser att det hellre kunde vara så att beroende av samhällets nytta och också genom privat investering en fysisk person som förtjänar väl kunde få rätt att avdra investerings- eller placerat riskkapital före dess vinst eller förlust. Hur en inkomsttagare bevisligen använt sin inkomst och det som han inte konsumerar

¹³²⁰ Myrsky (LM 2009) s. 747. Äimä s. 100 anför skattebetalningsförmågan som horisontell beskattning.

¹³²¹ Söderlund (2009) s. 165.

¹³²² Tikka (1991) s. 185 ff.

¹³²³ ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctbwp1finalrev1_en.pdf s. 4.

¹³²⁴ Ingberg (1991) s. 206.

¹³²⁵ Ingberg (1991) s. 209 f. Jmf Myrsky (LM 2009) s. 757 där beskattning av kapitalinkomst jämfört med förvärvsinkomster där kapitalbeskattningen kan vara lägre än för små inkomsttagare. Detta kan inte vara rättvist. Aa. s. 759 däremot måste man ha tillväxt av resurser i åtanke med en rimlig beskattning.

¹³²⁶ ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctbwp1finalrev1_en.pdf s. 3.

kunde vara dylikt. Hemtjänster är avdragbara i dag i beskattningen 127 § ISL (1992/1535) ändrad 127 a § ISL (946/2008).¹³²⁷ Tar man en hantverkare, en städare eller annars avlönad arbetskraft får fysisk person delvis avdra detta i sin egen beskattning. Avdraget kan variera från ett år till ett annat, varvid en procentuell andel som gäller kan framgå av 127 b § ISL (1273/2004).¹³²⁸ Använda skatteavdrag kan ses som en del av skatteminimering för den som annars erlägger skatt, samtidigt som tanken är att detta skall minska grå och svart arbetskraft. Grå ekonomi kräver att fiskus strävar efter att fastställa rättsligt relevanta fakta för beskattningen.¹³²⁹ Det kan innebära fall då anställda inte deklarerar inkomster och således inte betalar alls någon skatt. Stävjande av grå ekonomi har skatterättsligt ett dubbelt syfte. Med fler som betalar lite skatt och verkligen betalar det kan tänkas kompensera den lättnad som en som förtjänar tillräckligt och har råd med att delegera arbete åt avlönad i hemvård. De nationalekonomiska förhållandena som uppstått genom ökad integration, fri rörelse av arbetskraften, färre valutor och frigörelsen av nationella penningrestriktioner i Norden har lett till en ny kris i början av 1990-talet samtidigt med att man genomfört skattereformer. Det danska systemet var banbrytande genom att visa vägen för progressiv statlig inkomstskatt och proportionell skatt för inkomsten från kapitalavkastning. Olikheter i skilda kapitalinkomster har tidigare varit ett stort problem. Fastighetsinvestering med lånemedel gynnades i jämförelse med banksparande.¹³³⁰ Detta visar att skilda skatteslag kunde ha skild beskattning. Kapital skall kanske inte beskattas som inkomst.

7.2.4. Likformighetsprincipen

Avsnittet om mänskliga rättigheter som så krävde redan att all inkomst i beskattningen skall behandlas på ett likformigt sätt oberoende av dess art och uppkomstsätt. Objektivitet, myndighetens utredningsskyldighet och opartiskhet är sammanfattat här som en del av rätt till jämlikhet i likabehandling.¹³³¹ Likformighetsprincipen kräver att alla fall behandlas och bemöts lika.¹³³² En följd av detta är ofta att besvärstiden blir längre, då

¹³²⁷ Skatt.fi Diarienummer 19.8.2009 giltigt tillsvidare. Avdraget är högst 3 000 euro om året och beviljas endast i den utsträckning som den i 127 b § avsedda avdragbara delen av kostnaderna överstiger 100 euro. I maximibeloppet kan ingå högst 1 150 euro i avdrag som beviljas med anledning av arbete som innebär underhåll eller ombyggnad.

¹³²⁸ 1) arbetsgivares socialskyddsavgift, obligatorisk arbetspensionsavgift, olycksfallsförsäkringspremie, arbetslöshetsförsäkringspremie och grupplivförsäkringspremie som den skattskyldige har betalt för sådant arbete som berättigar till hushållsavdrag samt dessutom 30 procent av den utbetalda lönen.

¹³²⁹ Almendal (2005) s. 258.

¹³³⁰ Lindencrona (1991) s. 234-235.

¹³³¹ Höglund (2008) s. 40-49.

¹³³² Lodin m.fl. (2005). s.36. Jmf. Hultqvist (1995) s. 60 f; Höglund (2008) s. 48 Likhet inför lagen innebär inte likhet i lagen.

motsvarande fall borde samlas till samma session. Likformighetsprincipen har betydelse såväl redan vid lagberedningen som vid dess rättstillämpning. 106 § GL ger i första hand domstolar en möjlighet att övervaka lagarna.¹³³³ Saklighet, JO och EU-rätt förutsätter att motiverad, korrekt hantering sker på lika grunder inom rimlig tid.¹³³⁴

Vid rättstillämpning skall allas likhet inför lag iakttas, samt saklighet och opartiskhet beaktas. Svårigheterna i rättstillämpning är att avgöra vilka fall som de facto är lika. Undantag kan också ske av tekniska skäl för att bestämmelserna skall vara lätta att tillämpa.¹³³⁵ Därtill kommer den rätt envar har att besvära sig enskilt eller tillika med andra vid fel¹³³⁶ och få ett mål behandlat, vilket inte behöver betyda att alla andra motsvarande fall automatiskt får samma rätt, fastän det ur likformighetsprincipen så borde bli fallet. Likformighetsprincipen kan inte heller ses som någon princip i konflikt med de mänskliga rättigheterna. Tuori anför Webers syn på positivistisk rätt som är ett svar på rådande tro, vilket styr rättsnormerna mot legalitetsprincipen.¹³³⁷ För beskattningen gäller en allmän regel där det anses att justering inte hör ihop med god skatteseed.¹³³⁸ Skatten bör vara förutsebar och enligt på förhand uppgjorda kriterier lika för alla skattebetalare. Kunde ändå en differentiering av beskattning upplevas som lika fastän den skulle ha vissa skillnader? Kring detta resonerar jag i kapitel 7.5.

Den sammanlagda uppoffringen för beskattning kan anses vara en slutlig princip för beskattning. Påståendet att en enskild uppoffring med lika beskattning vid lika inkomst kan vara något kontroversiell. Ändå bör man realistiskt notera att Pigou anser att envars uppoffring genom beskattningen påverkas av hela beskattningssystemet. Att den lagliga beskattningen bör vara lika är primärt viktigare än att alla andra lagar är lika förefaller viktigt för medborgarna. Däremot anser Pigou för egen del att lika uppoffring för en slutlig skatt inte måste vara en slutgiltig skatteprincip. Politiska och företagsekonomiska realiteter kan ändå leda till att denna slutliga skatteprincip ändå inte är helt adekvat.¹³³⁹

¹³³³ Tikka (LM 1999) s. 989. Jmf L om likabehandling 20.1.2004/21 omfattar inte beskattning.

¹³³⁴ Höglund (2008) s. 49-51.

¹³³⁵ Lodin m.fl. (2005) s. 37.

¹³³⁶ Pikkujämsä (2001) s. 98 och Tikka (LM 1999) s. 992 där han betonar att realiteten ofta är mera en ekonomisk än juridisk angelägenhet.

¹³³⁷ Tuori (1988) s. 29. Jmf Tuori (1990) s. 81 Eriksson anser att argumentationsmodeller och tolknings-traditioner som existerar i det samhälle i vilket de verkar utgör samhällets rättsdogmatik.

¹³³⁸ Pikkujämsä (2001) s. 110 f. Fastän skattelagarna inte kan godkänna retroaktiv beskattning kan domare frånse detta. Frågan om retroaktiv beskattning kan kränka den enskildes rätt varför det är skäl att om möjligt följa god skatteseed. Pahlsson s. 39 Objektivt lika fall utan identiska förhållanden riskerar blir subjektiva genom behandlingen, då erfarenhet och medvetna såväl som omedvetna värderingar inverkar på bedömningen av ett fall.

¹³³⁹ Pigou (1960) s. 43 f. Höglund (2008) s. 363 Yrkesutövare jämförs inom branschen via personalliggare. Äimä (2011) s. 131 HFD 1999 liggare 963 Skärgårdshavets nationalpark kunde inte ha lägre skatt än övriga kommuninvånare.

7.2.5. Neutralitetsprincipen

Skatteregler och behandlingen av skattetagaren skall anses vara neutralt. Ett handlingsalternativ skall vara likvärdigt före som efter skatt. Den verkliga skatten skall inte vägleda den skattskyldiga till ett eller annat beslut, relaterat till den slutliga beskattningen. Oberoende av om det är frågan om val mellan kapitalplaceringsalternativ som aktieinnehav med dividender, ränteplaceringar, val av boendeform som hyra, egen villa eller bostadsandelar, val av likvida medel i lön eller med naturaförmån samt sist men inte minst val av företagsform som öppet eller kommanditbolag eller aktiebolag, bör valet i beskattningen vara neutralt. Nationalekonomiska mål kan också dirigera de politiska beslut, som strävar till att näringsidkare och företagare behandlas skattemässigt som ett litet aktiebolag. Snedvridningar i neutralitetsprincipen kan leda till felaktig prisbildning. Atypisk skatteminimering minskar i en neutral beskattning.¹³⁴⁰ Komplicerade regler kan uppstå i och med strävan efter att följa neutralitetsprincipen. Ett klassiskt exempel är lön för eget arbete som inte beskattas, vilket vidareutvecklat kan vara det avdrag som medges i hushåll om man har råd att avlöna någon. Där är syftet att minska den grå arbetskraften och på så sätt öka antalet skattebetalare. Mot detta kan anföras ändå integritetskrav mot enskild och svårt att kontrollera det egna arbetet.¹³⁴¹

I skilda situationer och olika former av beskattning kan neutralitetsprincipen leda till särskilt motiverad användning. *Neutralitetsprincipen* kan inte i Momsen hänvisa till grund- eller människorättsrättigheter genom att frånsä nationella lagar. Reglerna kan däremot tolkas på ett sätt, som befrämjar neutralitet. Orättvist kan man anse beskattningen då man motsätter sig att använda rättsprinciper där alternativet vore att "förlåta" skatten. Man kan nå samma resultat genom *oskälighet* i lagtillämpning.¹³⁴² Ett sätt att kringgå neutral beskattning är att anställa grå arbetskraft och skapa en sektor för grå ekonomi. Ett motdrag av fiskus är att vid entreprenad kräva skyldighet för uppdragsgivaren att kontrollera genom skatteintyg beskattningsskulder. På detta sätt uppstår en form av skatteprotestlista.¹³⁴³ För att trygga skattebetalningen har Skatteförvaltningen infört från och med år 2011 en Enhet för utredning av grå ekonomi (2010/1207).¹³⁴⁴

¹³⁴⁰ Lodin m.fl. (2005) s. 37 f.

¹³⁴¹ Jmf. Lodin m.fl. (2005) s. 38

¹³⁴² Pikkujämsä (2001) s. 98 f. HFD 1998:52 Allmännyttigt vattenverk fick beskattningen förlåten då det inte ansågs skäligt att kräva in den och det inte med avsikt, samt skatteverkets trovärdighet i ärendet kontra ett förhandsbesked som givit vattenverket ett beslut som skulle ha varit i strid med indrivande av skatt. Jmf. annorlunda i HFD1984 B II 505 och skatteverkets brev nr 10101/41/84 "Lokalt vatten- och avloppsverks allmännyttiga samfund"

¹³⁴³ Myrsky – Råbinä s. 455. Se 21 § Lo offentlighet och sekretess i frågan om beskattningssuppgifter.

¹³⁴⁴ Skatteförvaltningens publikation 43rv11 s. 29.

7.3. Skattebetalningsförmåga

7.3.1. Personlig inkomst

Inkomstskattebegreppets definition kan teoretiskt analyseras genom BNP och en källteori. En del av BNP är inkomstskatt från lönearbete och lön som bidragit till BNP. Källteorin förutsätter att inkomsten beskattas där den förvärvas. Källteorin förutsätter att det endast är den regelbundna inkomsten som beskattas. Utvecklad beskattning leder dock till att även kapitalavkastning och inkomst av temporär natur är skattepliktig. Då källteorin överges kan skattebetalningsförmågeteoritraditionen¹³⁴⁵ se till att behovet av den offentliga förvaltningen får skattemedel bättre tillgodosedd. Särskilt för skilda familje- eller matenheter har denna betydelse.¹³⁴⁶ Tidigare antydde i reformen för år 2005 att även progressiviteten kunde ses över. I hela Norden har man snart i 100 år haft en statlig inkomstskatt med karaktären av progressivitet.¹³⁴⁷ Frågan om det med den progressiva skatten överhuvudtaget är inkomstutjämnande anser man därför att progressiviteten kan ifrågasättas.¹³⁴⁸ Ovan omnämnda skatteförmågeprincip tar upp som en princip att gränsnyttan för en som förtjänar mer för sista införtjänade inkomst är lägre än inkomsten just före. Man kan också anföra en intresseteori som å sin sida kräver att beskattningen endast skall vara finansiell och inte ha element av socialpolitisk natur.¹³⁴⁹

Skatt på kapitalinkomst och dess avkastning är inte progressiv utan proportionell mellan 26 till 28 % år 2006. Gränsdragningen mellan skatt på inkomst och kapital är inte svår i och med helt lagligt ett större överskott av verksamheten kan tas ut som vinst i stället för lön. Däremot finns det en intressant gränsdragning, då man har skulder och en annans aktier som pant, vid dess realisation för denna vinst blivit beskattad i HFD 1996 B 520. Tidigare i HFD 1968 II 535 var en tillfällig realisationsvinst från pant som

¹³⁴⁵ Jmf Strzelewicz (2004) s. 56. XIII skatt jämt fördelad mellan alla medborgare på grundval av beskattningsförmåga. Aa. s. 54 Franska nationalförsamlingens deklaration grundad på principerna om de mänskliga rättigheterna. Aa. s. 38. Detta grundar sig på de tankar Jefferson utvecklat med tankar om allas likabehandling och frihet. Detta ingår i de amerikanska staternas oavhängighetsförklaring år 1776. Aa. s. 57. XIV "Medborgare äger rätt att ... fastställa behovet av den allmänna skatten, ... övervaka dess användning och storlek."

¹³⁴⁶ Gunnarsson (2003) s. 86 f.

¹³⁴⁷ Nordland – Brøns-Petersen (1991) s. 7 ff. I Danmark år 1903.

Omholt (1991) s. 63 ff I Norge år 1896; märk skattelättnader i Finnmark och Nord-Troms s. 64 f. A.a. s. 67. Juridiska personer hade i början progressiv statsskatt och först efter år 1920 blev samfundsskatt proportionell, men med ett undantag åren 1941-44. Däremot har fåmansbolag behållit den progressiva beskattningen.

Lodin m.fl. (2005) s. 8 ff. I Sverige år 1902. Jmf. Persson (1991) s. 140. Sverige, Danmark, Västtyskland och Storbritannien har progressiv skatt efter ett grundavdrag. Tikka (1990) s. 179.

¹³⁴⁸ Ingberg (1991) s. 205.

¹³⁴⁹ Persson (1991) s. 104-106. Äimä (2011) s. 101 Skattebetalningsförmågeprincipen svarar mot horisontell-, likabehandling- och proportionalitetsprincipen.

täckte ett lån inte beskattningsbar. Detta kunde förefalla vara en markant skärpning, som inte helt vore i linje med skälighet och ej heller i överensstämmelse med verklig skattebetalningsförmåga, vilket är helt relevant efter bolagsskattereformen på 1990-talet. Det nyare fallet visar dock på att man skall se realisationen av panten som inkomst som inte berörs av inkomstskatten.¹³⁵⁰

Förutom inkomstskatt finns mervärdesskatten som enligt inhemska och EU regler tar in en konsumtionsskatt. Karaktären av en skatt som vältras fram till den slutliga konsumenten är proportionell på så sett att den är lika för alla slag av samma vara eller tjänst. Hyror kan vara fria från mervärdesskatt,¹³⁵¹ vilket i relation till andra produkter som säljs kunde beskattas lågt. I och med att denna skatt är en slutlig konsumtionsskatt som konsumenten betalar uppstår heller inte någon form av kedjebeskattnings.¹³⁵² Fastän man tydligt kan se att gränsnyttan för en höginkomsttagare avtar mot progressiviteten kan man verkligen ställa sig frågan om en skatteminimerande individ beter sig rationellt om skatten blir överhög mot den enskildas nytta. Detta är i strid med en skatt som är ”jämnt fördelad” på grundval av betalningsförmågan.

7.3.2. Skatt på kapitalinkomst

Ett led i ökad enhetlig och neutral beskattning var införandet av en ny ISL där man indelade inkomsten för beskattning i förvärvsinkomster och kapitalinkomster.¹³⁵³ Dessutom följer samfundens inkomst en enhetlig identisk skatteprocent, som varierat mellan 24,5 % och 30 %. Till detta kommer höjd inkomstskattesats för kapitalinkomst 32 % för den del kapitalinkomsten överstiger 50 000 euro enligt 124.2 § ISL (1515/2011). Denna kan integreras så att skatten delas upp i avkastning av dividend och ränta av annan avkastning. Skatten från kapitalavkastning tillfaller staten och samfundsskatten är fördelad mellan staten, kommunerna och församlingarna.¹³⁵⁴ Det fundamentala elementet med inkomstskatt från kapitalplaceringar är att den utgör en genomförd uppdelning mellan fysiska personers förvärvsinkomster och kapitalinkomster.¹³⁵⁵

Olika ersättningar som slopas för fysiska personer får ett övergångsstadgande för räntor progressivt nedsatt från 12,5 % år 1993 sänkt med 2,5 % per år fram till år 1997.

¹³⁵⁰ Pikkujämsä (2001) s. 127 f.

¹³⁵¹ Pikkujämsä (2001) s. 3.

¹³⁵² Ryyänänen (1996) s. 533. Kedjebeskattnings av transaktioner bolag emellan anser Ryyänänen att merbeskattnings bör elimineras. Aa. s.40 Dubbelbeskattnings har negativ ekonomisk verkning enligt Mattson.

¹³⁵³ RP 200/1992 rd s. 1 och s. 4.

¹³⁵⁴ RP 200/1992 rd s. 52 fördelningen var vid 25 %-ig skattesats: staten 12,96, kommunen 11,20 och församlingarna 0,84 procent andel.

¹³⁵⁵ RP 200/1992 rd s. 9.

Vid beskattningen av räntor tillämpas en övergångsperiod som beaktar räntor i samband med förvärvsverksamhet samt viss utjämningsrätt under givna premisser.¹³⁵⁶ Individens rätt är genom övergångsstadgar beaktad. Företagen har fått lov att lösa upp lagerreserver m.m. också under en femårig övergångsperiod. Reformen beräknas ge en lägre inkomst än inkomst- och förmögenhetsbeskattningen skulle ha gjort,¹³⁵⁷ varför avdragen som har reglerat beskattningen slopas.

Avsikten med inkomstskatt från kapitalavkastning är skälighet. Dessutom kan vid inflation en del av avkastningen ses som kompensation för inflation. Proportionell kapitalbeskattning gör det möjligt att beskatta inkomsten och ge rätt till avdrag för utgifterna.¹³⁵⁸ Individerna har här fått en viss skälighet och de normala rättelsenormerna. Missbruk regleras enligt BFL. För fiskus vidkommande har den minskade inkomstskattebasen inte direkt kompenserats för församlingar, men avkastning av kapitalinkomst kommer kommuner tillgodo 1.2 § ISL (1992/1535). Församlingarnas andel är tänkt att det kan vara tillräckligt genom att beakta detta vid fördelningen av samfundsskatten.

Ovannämnda likhets- och neutralitetsprinciper har till år 2005 varit helt på undantag kan det synas i kapitalbeskattningen. Beskattningen av kapitalinkomstsavkastning var länge lägre än för löneinkomster. Ett problem är kapitalavkastande skatteunderlag, vilket kan uppstå vid försäljning. Skall inflationen beaktas, förslitning, utbud och efterfråga med dess prisbildning och när är den rätta tiden för beskattning? Tidigare har en skogsfastighet arealbeskattats medan den numera sker vid försäljningen av virket eller timret 43 § ISL (1992/1535) (1155/2005) och övergångsstadgar för åren 1993-2005 då beskattningen ändrades från arealbeskattning till kapitalbeskattning från och med år 2005 140 § ISL (1992/1535). Förluster och vinster vid realisering av en kapitalplacering måste kunna beaktas. Gränsdragningen mellan förvärvsinkomst, yrkes- eller näringsverksamhet har tidvis lett till särskilda problem som Vest i sin avhandling i relaterade rättsfall har kunnat notera. Inte enbart rättelse av beskattningen är väsentlig i god förvaltning utan även en vertikal rättvisa.

Största problemet med kapitalinkomstbeskattningen var att skattesatsen var hög och basen smal. Vidare var en skattebas som inkluderade all kapitalvinst en principiell nyhet. Det mest frappanta var proportionell beskattning av kapitalinkomst kontra progressiv statlig beskattning av förvärvsinkomst.¹³⁵⁹ I reformen år 2005 gick man längre så att

¹³⁵⁶ RP 200/1992 rd s. 96 ff.

¹³⁵⁷ RP 200/1992 rd s. 25 ff.

¹³⁵⁸ Niskakangas (2011) s. 90-91.

¹³⁵⁹ Lindencorna (1991) s. 239.

dividenden från bolag igen blev beskattad, men man beaktar här två skilda satser för kapitalavkastning. Dels skatt från kapitalavkastning för dividend för placerare och dels för ägare med skatt för en 70:del med gällande skatt för kapitalinkomst och en skattefri 30:del. (70/30).¹³⁶⁰ Därvid måste man beakta att den skattefria delen ger ägare i ett familjebolag skattefritt upp till 90 000 €, numera 60 000 €. ¹³⁶¹ Tanken är att privata familjeföretag skall kunna få avkastning, för att trygga sin verksamhet eller allokera kapital för ett generationsskifte.

Detta innebär ändå en neutralitetsbrist, så att en markant skillnad uppstår mellan noterade aktiebolag och andra bolag. De största förlorarna är personer med över 60 000 € i dividend. Detta kan förefalla som en avundsjuka mot just denna kategori av stora, privata företagare, som ofta dessutom har en betydande sysselsättande verkan. Bland annat anser Kukkonen att åtminstone ett nytt dividendavdrag för småföretagare bör införas. Som det nu är, kan reformen leda till 1980-talets nivå där skillnaden mellan företags nominella och effektiva beskattning kunde vara hur stor som helst. Skattesystemets förutsebarhet har genom reformen avsevärt försvårat prognoser vid skatteplanering.¹³⁶² I internationell jämförelse kan det vara befogat att också i Finland ha skild beskattning för olika ägar- och bolagskonstellationer. I den mån man kan införa ett element där sociala kostnader inte blandas ihop med ren beskattning, som genom avdrag eller försäkringsavgifter för anställdas lön kan man utgående från en högre ekonomisk effektivitet har en stimulerande effekt med lägre skatt över ett visst intervall. Medeltalet för anställda och motsvarande branscher kunde ha lägre relativ skatt om det överskrider i effektivitet det normala resultatet i branschen. Detta kan gälla samfundsbeskattning.

7.3.3. Samfunds vinstbeskattning

Den skatt som ett samfund betalar är ägnat att distribueras till en skattetagare. Detta kan vara vinsten från verksamheten eller som ovan den del av mervärdesskatt där samfundet är slutlig förbrukare. Distributionen av vinsten, samfundsbeskattning, har reviderats genom att införa en modell där allt mera såväl av den sysselsättande effekten som ekonomisk aktivitet tagits som grund i motiveringarna. Detta skedde i och med att samfundsskatten under 1990-talets slut reviderades och man gick in för en uppdelning i ett förhållande mellan kommunerna och församlingarna i relation till antalet arbetsställen som de

¹³⁶⁰ Tikka (2004 a) s. 44 f. OBS! Icke börsnoterade aktiers dividendavkastning är skattefri till 90 000 € aa. s.51. Jmf. Kukkonens kritik som följer.

¹³⁶¹ 33 b.1 § ISL (1515/2011).

¹³⁶² Kukkonen (JFT 2004) s. 174-193.

har vid varje driftsställe.¹³⁶³ Denna förändring av samfundsskatten har senast skett genom inrikesministeriets kommittébetänkande 1998:1 och ej av undervisningsministeriet inom vilken kompetens församlingarna hörde eller finansministeriet som svarar för beskattningen. Åren 1991 och 1992 hade tidigare utgjort grunden för fördelningen av beskattningsbar inkomst från samfund mellan stat, kommun och kyrka.¹³⁶⁴ År 2002 gav finansministeriet ut ett kommittébetänkande som igen bereder en reform av samfundsskatten. Var en firma har sin hemort eller var en koncern har sitt huvudkontor skulle sakna betydelse. I detta betänkande kan man konstatera att den lokala sysselsättande verkan prioriterades framom kapitalets hemvist. Därmed frånsåg man ägarintressets betydelse för en etablering på en ort. Också tyder lagberedningen i riksdagen på att man inte ville beakta de synergieffekter en central koncernledning kan ge verksamheten.¹³⁶⁵ Genom dessa lagar och denna skattefördelning stärks det ekonomiska perspektivet och sysselsättningen som också kan ses i rederistöd. Man kan med fog tala om en tredje skatteprincip där den verksamhet som lokalt befrämjar sysselsättning och dess skattebetalningsförmåga som primär. Sekundärt saknar kapitalets och innovationens hemvist betydelse. Att så är fallet stärks genom olika understöd för utveckling av en region.

Den ekonomiska skatteprincipen visar genom sysselsättning och beskattning av lön från detta och det senaste kommittébetänkande att skattebetalare som sysselsätts blivit en ny faktor i planeringen av skatteuttaget. Med det som grund och i flera beredningar har man allt mer beaktat de ekonomiska effekter en skatteåtgärd leder till. Om vi då frånsär såväl skattebetalningsförmågan som intresseteorin återstår det någon form av en *skatteekonomiprincip*. En princip som strävar till att med skattestöd direkt som etableringsstöd, skattelättnader som avlyfts av en regions sociala utgifter strävar efter att öka etableringen i avfolkningskommuner och öka det primära skatteuttaget. Här avser jag med det primära skatteuttaget den befolkning som är bosatt i regionen och demografiskt allokera kapital genom arbete i sin region.¹³⁶⁶

I bilaga 3 har jag samlat skatter som genom lagar ger dessa lokala skattelättnader i primärbeskattningen. Till detta tillkommer ytterligare för fysisk person den individuella rätten att avlyfta från beskattning den skatt som erläggs för hushållarbete. Ursprungligen tillämpades det på prov i vissa regioner, numera i hela landet när en enskild inkomsttagare gör arbete i hushållen. Kapitalet och innovationens betydelse är då det jag kallar

¹³⁶³ RP 54/1998 rd s. 11.

¹³⁶⁴ KB 1998:1 s. 7 (Inrikesministeriet).

¹³⁶⁵ RP 51/1997 rd s. 3.

¹³⁶⁶ Se Bilaga 3.

sekundära beskattningsgrunden som saknar betydelse enligt skattebetalningsprincipen. En skillnad mellan enskilda sysselsättare i hushåll och kollektiv koncernbeskattning är kanske inte helt lika bemött. Platsen där arbetet utförs är i dag beskattningens grund.

Utgår jag ifrån, i synnerhet med tanken från inrikesministeriet, att en koncern med sitt kapital har anställda, som lyfter lön och betalar skatt, får kommunen även skatt från samfundet som betalar samfundsskatt vid sysselsättningsstället ökar det ortens genererade mervärde genom arbete. Detta är närmare ett hegelianskt och marxistiskt betraktelsesätt. Här förbises kapital- och kunskapskällan som kan lokaliseras till koncernens huvudkontor och finansärer. Däremot stärks intrycket av att statsmakten strävar efter en ekonomisk skattefördelning enligt arbetstillfälle och inte vill stimulerade synergiförmåner en koncerns centralförvaltning ger i den region den är belägen, som rätt skatteta-gare. Forskning, kunskap och innovation samt finansiering är alltså i andra hand och arbetets mervärde för detta avgör såväl samfundets som inkomstbeskattningens sorten.

Nordkalottens subventioner av socialavgifter, premiering genom lägre skatt i Nord-norge, där bland annat lån för utbildning återbetalas av staten om skolad personal tar anställningar i norr, kan vara lämplig alternativ jämförelse. Detta kan också omsättas med företag. Den som förtjänar mest borde betala minst skatt. Han har visat sin förmåga att generera kapital och ge arbetsställen bättre än andra, från vilka de anställda betalar skatt. Den som skapar en ekonomisk tillväxt bör få stimulans genom lägre skatt i re-gioner där det finns arbetslöshet. Frågan blir om man borde efter ett visst minimum, ha degressiv beskattning eller egentligen en regressiv effekt grundad på den ekonomiska genererade skatteeffekten. I en utvecklad ekonomi med välstånd och skattefinansiering bör den som binder kapital i en utvecklingsregion inte enbart få skattelättnader utan bindas till en allmän degression i beskattningen. Detta borde kunna ses som ett reellt al-ternativ till etablering helt utomlands. Då man dessutom kan räkna med att ju bättre för-tjänst en person har desto bättre har han såväl tillgång som råd att utnyttja en skatteexpert, som i varje fall minimerar skatten, vore en ekonomiskt stimulerande modell att föredra om man önskar kvalificerad skattemaximering.

7.4. Beskattningsprinciper för samfund

7.4.1. Allmänt

Samfundsskatt kan, som skatterättslig norm tydligt knyts till de ekonomiska påföljder av en också genom beskattning styrd tillåten verksamhet.¹³⁶⁷ Ovannämnda kapitalplace-

¹³⁶⁷ Jmf. Wikström (JFT 1993) s. 620 och tidigare hänvisning till detta.

ring kan ge avkastning på placerat kapital i form av dividend eller som direkt beskattning av kvarvarande vinst i företaget som vinst före skatt vilket normalt beskattas. Här kan man ofta se exempel på olika arrangemang eller beskattningsprinciper som kan uppstå och hamna i konflikt med varandra. Ofta strävar man efter att eliminera en alltför stor dubbelbeskattning. Ett problem dividendutdelning bolag emellan kan dessutom leda till en oönskad kedjebeskattnings.¹³⁶⁸ I Finland har man i samband med skattereformen år 2004 för bolagsbeskattning försökt uppmärksamma de skilda slag av dividendutdelning som finns i 33 § dividendinkomster ISL (716/2004) av ISL (1992/1535).¹³⁶⁹ Här kan man jämföra med Sverige där man särskiljer mellan enbart näringsbedrivande aktier eller kapitalplacerade aktier.¹³⁷⁰ Samfundsskatteprincipen borde det oaktat vara möjligast lika oberoende av skatteslaget och vara så rättvist som möjligt avvägd för det syfte beskattningen bör ha. Ett av målen kan vara att få ett tillräckligt skatteuttag för de offentliga utgifternas täckande.

Samfundsskatten kan inte uppskjutas, jämfört med mervärdesskatten i näringsverksamhet som är en skattepåföljd som kan styras genom endera ett politiskt beslut och mål eller i enlighet med marknadselasticitet distribuerat framåt i den ekonomiska kedjan. Detta följer en liberal ekonomisk politik som styr kopplingen mellan skatte- och straffrätt.¹³⁷¹ För varor och tjänster, som företagsamhet producerar har olika nationer integrerat mervärdesskatten. Vår MomsL (1993/1501) med olika procent med utgående skatt som betalas, steg med 1 procent 1.7.2009 till 23 procent av skattegrunden 84 § (1780/2009). Vidare är skatten väl integrerad med flera undantag. För livsmedel är procenten 13 % 85 § MomsL (1780/2009) och för bland annat böcker 9 procent 85 a § (1780/2009). MomsL har en stark nationell förankring och återspeglar välfärdssamhället och vad de folkvalda tror att väljarna önskar prioritera. Den uttagna procenten visar influenser av ekonomiska realiteter och politiska beslut.

7.4.2. Neutralitet

Begreppet neutralitet har tidigare nämnts i avsnitten 4.3.2. och 7.2.5. Neutralitetsprincipen grundar sig naturligt på de premisser, som i detta avsnitt förekommer. Trots det kan man som princip här upprepa de viktigaste premisserna för en neutral beskattningsprincip. Utgående från den ekonomiska situationen kan konstateras att någon form av skat-

¹³⁶⁸ Ryynänen (1996) s. 457. Syftet med avoirt fiskal var att slopa kedjebeskattnings.

¹³⁶⁹ Tikka (2004 a) s. 44 ff.

¹³⁷⁰ Lodin m.fl. (2005) s. 331.

¹³⁷¹ Wikström (JFT 1993) s. 621.

teneutralitet förefinns när ett ekonomiskt val inte leder till skillnader i beskattningen.¹³⁷² Man kan också se den lika behandlingen i beskattningsavgöranden mellan de enskilda skattebetalarna.¹³⁷³ *Skatteneutralitet* gäller med andra ord då ett skatteuttag, som *oberoende av arrangemang* totalt utgör den ekonomiska basen som ger en skatt, som kan fördelas *lika mellan alla skattetagare*.¹³⁷⁴ *Skatteneutralitet* skall också vara för handen då skattetagaren oberoende av företags- eller ekonomisk form har en identisk skatt.¹³⁷⁵ Äger en beskattningsreform rum kan termen neutralitet skatteekonomiskt avse en oförändrad situation kontra skattens storlek, men det sker att begreppet ändå inte skatterättsligt är helt entydigt. Neutralitetsprincipen i beskattningen föreligger för skattetagaren när för fiskus detta enbart innebär stabilitet för skatteuttagets omfång.¹³⁷⁶

Distributionen av skatt i beskattningskedjan till konsumenten kan lättast ses i mervärdesbeskattningen. Här kan man se att den grundar sig mera på ekonomiska än skatterättsliga lagar. Neutralitetsprincipen kan i mervärdesskatten ses som möjligheterna till lika behandling av fall genom lag mera som en del av *contra legem*. I finländsk rätt betonas de rättsdogmatiska premisserna i lagstiftningen. Denna skillnad mellan formell och materiell lag är ett erkänt internationellt problem. Enligt Romfördraget får lagförslag och lagtillämpning inte leda till diskriminering.¹³⁷⁷ Liberala rättsliga beskattningsprinciper behöver inte vara i konflikt med detta, men det måste grunda sig på politisk konsensus och acceptans för att vara förankrad i ett samhälle med de mänskliga friheterna och rättigheterna. Problem med aggregerad- eller kedjebeskattning ser vi nedan på.

7.4.3. Elimineringsprinciper mot aggregerad beskattning

Kapitalplaceringar i bolags dividendavkastning har tidvis varit skattefria. I och med befrielse från dividend upp till 60 000 euro och därefter 70 procent skatt som för listade börsbolag får olistade aktiebolag efter avkastning upp till 9 procent av bolagets nettoförmögenhet en dubbelbeskattning, eller en kedja av skatt där man i olika skeden erlägger 30 % skatt på skatt. Genom att samfundsskatten sänkts från 28 % till 26 % skulle

¹³⁷² Kukkonen (1994) s. 351 f. Tikka (1990) s. 47 f. Tikka (1995) s. 2 ff.

¹³⁷³ Pikkujäämsä (2001) s. 39.

¹³⁷⁴ se Wikström (2008) s. 82. En neutral beskattning har inga biverkningar. Tikka (1995) s. 48. Man kan märka att begreppet neutralitet under skilda tider kan få olika innehåll.

¹³⁷⁵ Gunnarsson (1995) s. 135. ”På ett makroekonomiskt plan innebär neutralitet en strävan att minimera effektivitetsförlusterna.” Myrsky (1997) s. 6ff. Neutralitet i beskattning är en del i finansrätten där man också måste se på utgifterna. Immonen (1992) s. 461.

¹³⁷⁶ Gunnarsson (1995) s. 145.

¹³⁷⁷ Pikkujäämsä (2001) s. 146 aa. s. 147 f. I C-4/94 *BLP Group Ltd v Customs and Excise Comrs* anför skattskyldigt bolag att försäljning av aktier för att förbättra likviditeten önskade avdra beskattat arvode till konsultexpertis som inte borde ingå i en annars skattefri aktieaffär. Domstolen ansåg dock att neutralitet förutsatte att affärsverksamheten i sin helhet var beskattningsbar.

endast 10 procent få skärpt beskattning. Regeringens proposition strävade efter att inte försvaga andra företagsformers relativa beskattning. En räkna olika förslag avsågs ge en rättvis beskattning. Den konkurrenskraftiga skatten förutsatte att avoir fiscal ses över i och med att dubbelbeskattningen inte internationellt eliminerades.¹³⁷⁸ Kringgående av beskattning för börsbolag genom olistade dotterbolag har man också nu försökt beakta genom särskilda regler, som ger ett förbud att dela ut vinst skattefritt i vissa lägen till moderbolaget.¹³⁷⁹ Den nordiska och EU-skatteharmoniseringen leder till att en exkurs till influenser från grannländerna tas upp. Olika försök att undvika kedjebeskattningar har varit vissa avdrag. Särskilt kan man beakta att olika avdrag kan ha stor betydelse. Detta leder ofta till skattebetalarnas strävan efter att minska skatt och söka efter atypiska lösningar. Detta kräver sedan direkt politiska beslut för ny lagstiftning. I Sverige infördes Annell-avdraget från 1960 till 1980-talet som en strävan till att minska dubbelbeskattning. För mottagaren gav den dock dubbla fördelar i och med att den kunde missbrukas genom att avdraget medgavs och mottagaren får utdelningen skattefritt.¹³⁸⁰ Skatteavräkningsmodellen är från Frankrikes avoir fiscal där aktieägaren får avräkna halva bolagsskatten från sin personliga skatt. Detta kan man jämföra med en lönearbetsinkomst, när arbetsgivaren avdrar skatt från lönen, som han betalar vidare till skatteverket. Den slutliga skatten avräknas sedan efter deklaration av alla inkomster.¹³⁸¹ Underskott i Sverige av kapitalavkastning kan genom regler om skattereduktion vid vissa intervaller år 2006 med 30% eller för 70% av underskottet efter c. 1 000 euro. Skattereduktion kan inte föras över till ett senare år.¹³⁸²

Avdrag är alltid nationella men det som är iögonfallande för reflektion är i detta fall 30/70. Detta är de tal som i aktiekapital avkastningsreformen som man även i Finland har som norm efter 60 000 euro, till slutet av år 2011 med 90 000 euro, som utgör be-

¹³⁷⁸ Niskakangas (2004 b) s. 23 ff.

¹³⁷⁹ Niskakangas (2004 b) s. 18. Detta skall inte sammanblandas med de särskilda regler som gäller olistade enskilda förmåner. RP 92/2004 s. 2. Dividender föreslås i regel inte utgöra skattepliktig inkomst då mottagaren är ett samfund. Av dividenden föreslås emellertid 75 procent vara skattepliktig inkomst och 25 procent skattefritt, om det samfund som delar ut dividenden är ett offentligt noterat bolag och dividendtagaren inte är ett offentligt noterat bolag som vid tidpunkten för dividendutdelningen direkt innehar minst tio procent av det utdelande bolagets kapital. Dividenden föreslås dock utgöra skattepliktig inkomst till fullt belopp, om den förvärvats på grundval av aktier som hör till investeringstillgångar, eller om den delats ut av ett samfund som inte har hemvist i Finland eller någon annan medlemsstat i Europeiska unionen. I sådana fall lindras dock beskattningen på grundval av skatteavtal.

¹³⁸⁰ Welinders... (1983) s. 388 f. jmf. Lodin m.fl. (2005) lodin s. 331. Fram till 1960-talet var bolag i Sverige undantagen skatt och också utdelning till annat bolag. Kapitalplacerade aktier har sedan dess haft någon form av dubbelbeskattning. Ett försök har gjorts med uppdelning i näringsdrivande aktier och aktieplaceringar. Kapitalvinsten dubbelbeskattas. Asymmetri i EU- och nationell beskattning bör om möjligt avskaffas, varvid Sverige slopade detta år 2003.

¹³⁸¹ Welinders ... (1983) s. 390.

¹³⁸² Lundén m.fl. (2006) s 285 nämnda 100 000 kr kunde schablonmässigt uppskattas till 10 000 €.

skattningsbar inkomst av kapitalplaceringar eller kapitalavkastning i olistade bolag. I ögonfallande är det höga skattefria uttag man har rätt till i Finland. Fördelen med ett högt avdrag är att rätt avoir fiscal med helt skattefri dividendinkomst i varje fall temporärt stimulerar nationellt till en bredare nationell kapitalallokering. Om det helt svarar för en mer generell rätt till lika behandling för alla EU-länders aktieavkastning återstår att se. Målsättningen för beskattning av kapital inom EU, är att även skatten bör harmoniseras. Skattetävlan skall tvinga medlemsstaterna till en likadan skatt, vilket medför nedskärningar av det nationella sociala välfärdssystemet. Här kan man särskilja mellan vertikal inverkan av EU direktiv direkt mot en stat eller en horisontell inverkan med indirekt inverkan mellan företagen.¹³⁸³ Näringsbeskattningen skall också vara rimlig så att den inte leder till avkall på rätten till fri näringsverksamhet.¹³⁸⁴ Detta är också ett villkor, som skatterättsligt åläggs genom grundlagen och den goda förvaltningen och god skattese.

7.4.4. Samfundsskattens fördelning

7.4.4.1. Allmänt

För de tjänster som den offentliga förvaltningen finansierar tar fiskus ut skattemedel. Skatteuttaget beror på medborgarnas möjligheter att betala skatt. Dessutom skall den respektive offentligt rättsliga institutionen rimligt sett få motta sin del av skatten. Ekonomisk aktivitet kan resultera i såväl ökade person- som samfundsskatter. Samfundsskatteuttaget fördelas mellan stat, kommun och församling. Avdrag för skattebetalaren kan åter minska den förväntade ökningen av skatteintäkter för skattetagaren. Allmänt har man strävat efter att bevara en konform hantering, objektivitet, relativitet och ändamålsenlighet.¹³⁸⁵ I Finland försöker man harmonisera skattelagarna i enlighet med legalitetsprincipen.¹³⁸⁶ Skattelagstiftningen sker strikt genom lagstiftningens överensstämmelse med direktiven från EU.¹³⁸⁷ Mervärdesskatten har huvudsakligen gällt för varor och tjänster vilka berörs som en EU-målsättning. Dessutom tillämpas enligt historisk rättsdoktrinär modell för målstyrning från förarbetet vilket är allmänt inom EU. Jämför man enbart redan svensk lagstiftningsberedning skall förarbetet rymmas med i lagen men inte i lika hög grad som i Tyskland.¹³⁸⁸

¹³⁸³ Penttilä (2003) s. 237-240. Se skatteplikt för räntor 33 § ISL (1992/1535) dividender 33 a-d (716/2004).

¹³⁸⁴ Pikkujämsä (2001) s. 38.

¹³⁸⁵ Wikström (2008) s. 144.

¹³⁸⁶ Wikström (2008) s. 66 f. Här kan man notera definitionen av legal skatt som en procentuell del av den beskattningsbara inkomsten.

¹³⁸⁷ Kekkonen (1996) s. 163.

¹³⁸⁸ Kellgren (1997) s. 148-172.

Ser man till exempel på balansering av kyrkoskattsintäkt kan det visas med några exempel, ett för personbeskattningen och ett för samfundsbeskattningen. Det första exemplet är när ökade avdrag i personbeskattningen kompenseras eller omfördelas med en relativ andel för mottagaren. Så höjdes år 1999 avdraget för arbetsresor från 20 000 mk med 3 000 mk till 23 000 mk. Man räknar med att det berör 22 000 personer. Det leder till en skatteintäktsminskning av en miljon mark för församlingarna.¹³⁸⁹ Motsättningar mellan politiska skattebeslut och förverkligande på kommunal nivå kan här tydligt iaktas. De tjänster individen tar i bruk som staten tillhandahåller är ändå ett avtal mellan individ och stat.¹³⁹⁰ Man anser¹³⁹¹ att olika religiösa samfund i beskattningen behandlas olika, vilket man upplever som en olägenhet.¹³⁹² Genom dessa betänkanden och remissförfaranden kan man följa med att lagstiftningen för fördelningen av samfundsbeskattningen inte är rent juridisk utan grundar sig på ett element som mera har en politisk än en juridisk eller fiskal motivering.¹³⁹³ Det totala skatteuttaget för såväl skattebetalaren som skattetagaren skall vara förutsebar. Om detta inte är fallet strider det mot rättsnormen om förutsebarhet, men följer regler av lojalitet och likformighet för den specifika skattetagaren med en rimlig materiell effekt, möjligheter till domskäl och hanteringsekonomiska aspekter.¹³⁹⁴ Principiellt kan man anse att all skatt tillhör hela den offentliga förvaltningen och all den tjänst som den offentliga förvaltningen ger kunde delas som nu mellan stat, kommun och församling, men endast till den del som inte täcks av andra skatteuttag. Det andra exemplet kan vi också ta från församlingarnas kyrkoskatteintäkter. Det beskriver jag nedan som en specifik jämförelse i och med dess synnerligen speciella karaktär. I detta exempel har man kommit överens om att i stället för sänkt andel av vinstandelen från samfundsskatten tar man ut en integrerad höjd socialskyddsavgift. Dessa två exempel visar på en rättshistorisk utredning som påverkar skattebetalarna individuellt.

¹³⁸⁹ RP 129/1998 rd s. 6.

¹³⁹⁰ Myrsky (LM 2009) s. 744 här hänvisar Myrsky också till Locke och Hobbes.

¹³⁹¹ Samfundsskatten å sin sida har ökat från 39 miljoner mark år 1993 till 824 miljoner mark år 1997. I enlighet med en neutral inkomstprincip, har man ansett att den relativa andelen borde hållas på en nivå, som inte enligt konjunkturerne ger en för hög inkomst för församlingarna, varför samfundsskatten år 1998 utgår med 3 % och år 1999 med 2 % av avkastningen. (LoSR 12,1§ 1173/1998). Då konjunkturerne bedöms goda år 2000 är denna procent 1,63 %. För vidare år finns det en beräkning ända till år 2004.

¹³⁹² StaUB 26/1999 rd s. 2.

¹³⁹³ se utvecklingen och argumenteringen i RP 71/1999 rd; StaUB 26/1999 rd; StoUB 1/1999 rd; Rsv 115/1999 rd s. 1 beaktar anförda motiveringar och omfattar 1,63% trots StaUB 26/1999 rd avvikande åsikt 1 s. 5 som räknar med 100 miljoner marks nedsättning av samfundsskatten samt med en kläm att andra religionssamfunds behov bör utredas.

¹³⁹⁴ Kellgren (1997) s. 34.

7.4.4.2. Specifik jämförelse

Neutralitet¹³⁹⁵ mellan skattebetalaren och inbördes fördelningen av skatteintäkterna mellan skattemottagarna regleras senast i BFL. Vid neutral beskattning bör skatteuttagets natur vara oförändrat till ett oförändrat behov. Fördelningen av skatteuttaget mellan skattetagarna, skall bibehålla en neutral struktur. Genom möjligheterna att överföra inkomstskatt till kapitalskatteinkomster¹³⁹⁶ sker en oavsedd ändrad fördelning av skatterna. (Se bilaga 2). Här kan man konstatera att en likformig fördelning inte alltid har ansetts motiverad, att bevara eller så har man inte godkänt detta med skattebortfall. Först år 2005 har en skattereform kanske kunnat råda bot på detta missförhållande.

Avvägd ändring av socialskyddsavgift mot samfundsskatteuttag

PERSONRELATERAD SKATT MED LÄGRE SOCIALSKYDDSAVGIFT	
Personbeskattningsintäkter	503 700 euro (A)
Lönekostnader	254 400 euro (B)
Lönebikostnader = 27% pensionsavgift + 4,75% socialskyddsavgift +1,25% för försäkringsavgifter = 33 % x 254 400	= 83 948 euro (S)
Samfundsskatteandel	336 000 euro (F)
Skatteinkomster totalt	839 700 euro (A+F)
Kostnader relaterade till lön totalt	338 348 euro (B+S)
<i>Förändringar: Socialskyddsavgiften och samfundsskatteandel har sänkts</i>	
Samfundsskatt sänks från 2 % till 1,63 % ger 29 600 euro lägre samfundsintäkt	
Lönerelaterad socialskyddsavgift sänkt med 6,1 % ger ovan på 254 400 euro 15 518 euro. <u>Totalt inkomstskattebortfall är 14 082 euro.</u>	

Figur 8. Avvägd ändring av socialskyddsavgift mot samfundsskatteuttag.

Innebörden av denna avvägda modell kan förklaras på följande sätt: Intäkter av personbeskattningen 503 700 euro (A) som i detta fall finansierar en församlings lönekostnader. Lönekostnader utgör 254 400 euro (B) inklusive semesterpremie med obligatoriska till lönen relaterade lönebikostnader (utan andel av administrativt tillägg) = 27 % pensionsavgift + 4,75 % socialskyddsavgift + 1,25 % för diverse obligatoriska försäkringsavgifter = 33 % x 254 400 euro = 83 948 euro (S). Totalt utgör lönekostnaderna 254 400 euro (B) + 83 948 euro (S) = 338 348 euro (B+S). Samfundsskatt uppskattad till 336 000 euro (F) varvid det totala skatteuttaget är 503 700 euro (A) + 336 000 euro =

¹³⁹⁵ Wikström (2008) s. 144. (BFL. 26§ 1 mom. "... intressen beaktas på lika grunder.")

¹³⁹⁶ Tikka (LM 1999) s. 993 påpekar att detta är mera en ekonomisk än juridisk verklighet.

839 700 euro (A+F) och lönerelaterade totalkostnader 338 348 euro (B+S). Tidvis kan man notera samfundsskattens signifikanta betydelse i jämförelse med personskatteuttag.

Det har förekommit olika avvägningsmodeller för skattetagaren i samband med samfundsskatt kontra personskatt och dess balansering. Historiskt kan vi se att en hög samfundsskatt, lett till höjda lönerelaterade socialskyddsavgifter. Detta är tänkt att vara avvägt för ett neutralt skatteutfall alternativt och/eller skattesatsen genom att göra förändringar av den utdelade samfundsskatten bland skattetagarna. Å ena sidan kan man också i exemplet i figur 8 se, vilka problem en sammanblandning av olika skatteslag kan leda till. Å andra sidan kan man i internationell jämförelse väl tänka sig ytterligare skatteproblem då beskattningen och sociallagstiftningen väsentligt kan avvika mellan länderna.¹³⁹⁷ Här nedan är skatteutbetalningen till skilda skattetagare belyst genom effekten av en nationell avvägning av samfundsskatt och den socialskyddsavgift som en annan arbetsgivare inom offentlig förvaltning skall erlagga.

Exempel här belyser hur en avvägning kan utfalla. Hypotetisk förändring: Samfundsskatteintäkten förändras med en ökning från 16 800 000 euro till 18 800 000 euro och kyrkans andel sänks från 2 % till 1,63 % varvid kyrkans inkomst från utdelad samfundsskatt sjunker med 29 600 euro trots nominellt ökat skatteuttag. Samtidigt sänks socialskyddsavgiften för lönerna med 6,1 % enheter från 10,85 % till 4,75 %. Inbesparingen från lönebikostnader är 15 518 euro på en total lönesumma 254 400 euro, vilket kan jämföras med samfundsskatteuttaget, som sjönk med 29 600 euro, varvid den verkliga totala effekten blir ett inkomstbortfall med 14 082 euro. Vid nämnda exempel bevaras med dylika transfereringar inte en neutralitet trots stigande skatteuttag avvägd med lägre socialskyddsavgift. I dag är församlingarnas och kommunernas socialskyddsavgift strax över 4 procent och lika för bägge grupperna av skattetagare. FMF beslut 10.2.2010/92 i enlighet med 5 § L om skatteredovisning (607/2009) är församlingarnas andel 3,46 % år 2010. Exemplet visar på tidvis politiskt mål som saknar tydlig skatterättslig förankring.

7.5. Beskattningsdifferentieringsprincipen

7.5.1. Allmänt

Dagens socialliberala nyklassiska ekonomi bygger på någon form av reglerad marknadsekonomisk prissättning. En rationell individ betalar inte för hög skatt men tar emot sociala tjänster där det blir förmånligast.¹³⁹⁸ Detta behöver inte vara i överensstämmelse

¹³⁹⁷ Myrsky (NSFS 1999) s. 14.

¹³⁹⁸ Martin m.fl. (2009) s 104 I utvecklingsländer och eventuellt andra finns också en tendens att överföra privat till skattefinansierade tjänster just genom erläggande av skatt.

med samhällets intressen. Många nationella subventioner för etablering, sjöfartens personalstöd, stöd för utvecklingsområden, avlyft socialskyddsavgift i Lappland och skärgården är exempel på några lagar som styrs av politisk hänsyn till en önskad ekonomisk aktivitet i särskilda områden eller i en given bransch. Det leder till att man skulle kunna se någon form av en subventionsskatteprincip. Då det primära i dessa subventioner är att minska de sociala stöden som utkomststöd, arbetslöshetsersättning eller avfolkning av en bygd är det sekundära målet uppenbart. Det är frågan om ett sätt att sprida det ekonomiska välståndet till regioner som annars saknar ekonomiska överlevnadsförutsättningar i ett socialt rättvist välfärdssamhälle. Den ekonomiska nyttan som gett grund för skattebetalning enligt tidigare tankar om skattebetalningsförmågan eller intresseteorin, kunde också ge en beskattning där skattens användning leder till att se på grunden av möjligheter till all beskattning. Grunden utgörs av ekonomin. En princip som bygger på ekonomiska incitament kunde därför bli mera rättvis i förlängningen då man ser vad allt en god ekonomi leder till. I och med det kan man se en ny princip som kunde kallas *skatteekonomiprincipen*. Som jag ser det skulle ett tillräckligt stort antal skilda objekt beskattas och bidra till den totala skattefinansieringen av förnödenheter med en skälig, tillräckligt låg men ändå fiskalt fungerande rationell skatt. Vidare finns en skatteharmoniserings strävan, som närmast inriktar sig på företag och dess beskattning. Härvidlag finns ett otal avtal som reglerar läget.¹³⁹⁹ Vissa former av snedvridning internationellt kan förbjudas i EU genom EU:s 90 artikel. EU-fördraget kan förbjuda statsstöd, varvid målet är en sund konkurrens.¹⁴⁰⁰ I enlighet med detta slopades avoir fiscal i skatteförnyelsen år 2005 i Finland.¹⁴⁰¹ Inkomst av dividend beskattades då den kom från utlandet varvid EU-domstolen krävde i HFD:s ansökan om förhandsbesked att skatt skall utgå HFD 2002:56.¹⁴⁰²

Elastiska ekonomiska aktiviteter kan vara svåra att beskatta. Skatt på kapital som ägs respektive används kan inom landet enligt domicilprincipen beskattas som också investeringar utomlands. Avkastningen däremot från utlandet beskattas enligt källskattemetoden. Det kan medföra problem med multinationella företag där deras fria marknadsprisbildning och således grund för beskattningsbara vinst uppstår.¹⁴⁰³ I fall att det strider mot lag kan de allmänna reglerna om skattekringgående tillämpas, varvid dylika så kallad skatteplaneringsmodeller inte bör stimuleras. En parallell till concernbe-

¹³⁹⁹ Pelin (2004) s. 242.

¹⁴⁰⁰ Pelin (2004) s. 223-250.

¹⁴⁰¹ Äimä (2004) s. 341 f.

¹⁴⁰² Äimä (2004) s. 354 ff.

¹⁴⁰³ Södersten (1991) s. 248 f.

skattningen i Finland och skattefördelning i kommun där arbetsställen grundats är nära. Övernationell dataöverföringshandel är i dag skattefri och svår att beskattas.¹⁴⁰⁴

Kapitalet, realisationsvinst och investeringar, dess avkastning i ränta eller dividend kan lokaliseras lätt. Också personbeskattningen kunde vara enkel i och med att det i Finlands närområden uppstått inom EU-områden länder med låg skatt för arbetet och lägre sociala avgifter, i vilka man med lätthet kan bosätta sig, har en ny skattekonkurrenssituation uppstått. Särskilt hårt drabbar det arbetsintensiv verksamhet. Som exempel kan man nämna att reseavståndet till Helsingfors från Hyvinge eller från Helsingfors till Reval tar lika lång tid.¹⁴⁰⁵ För bokföringsskyldiga samfund gäller bokföringslagen medan skattelagens regler gäller beskattning.¹⁴⁰⁶ Här kan vissa skillnader uppstå, vilket kunde vara motiverat att sträva efter att överbygga mot en större skatteneutralitet. I varje fall får en skatt inte leda till oskälighet. Den skall vara rimlig och förutsebar och som rationell även stimulera till aktivitet och den vägen ge intäkter. Olika principer ger skilda resultat. Man kan tala om Edgeworths nyttoprincip. Edgeworth anser att maximerad nyttoprincip ger goda skatter enligt Rawls. Men en individ kan anse att en rättvis princip är att föredra framom nyttoprincipen.¹⁴⁰⁷

7.5.2. Ekonomiskt integrerad skatt

Om man strävar till en rättvis beskattning med god skatteförvaltning där rättelse av beskattningen kan ses som en implicit komponent i god förvaltning, kan ett helt nytt synsätt att beskatta bli nödvändigt. Det är inte frågan om progressiv skatt eller proportionell skatt utan det blir frågan om en skatt som är så skäligen som möjligt. Skatten skall vara i proportion till sin verkning till rätt pris för det värde ekonomin genererar. Detta antingen för individen, den ekonomiska aktiviteten eller för det investerade kapitalets avkastning. Den offentliga förvaltningens stora sysselsättande effekt, sociala tjänster och skolning kan vara områden i framtiden som får lov att anpassa sig till ett lägre skatteuttag. Färre anställda i offentlig förvaltning, privatisering av social omsorg och skolning kan bli realiteter inom kort. Alternativt kan en ny form av beskattning bli aktuell genom att allt bättre verkligen kunna mäta de differentierade ekonomiska aktiviteternas gene-

¹⁴⁰⁴ Basu (2007) s. 246 f. Mannio (2001) s. 321.

¹⁴⁰⁵ Raunio (2004) s. 332 f. Jämför t.ex. tjänsten att göra opera blir billigare i Reval än i Helsingfors och för en rationell pensionär kan det vara billigare att göra en operautflykt än att gå på operan i Helsingfors. Personalen på Operan i Helsingfors har följaktligen permitterats under mitten av 2000-talets första decennium, varvid socialt stöd kan trygga personalens utkomst.

¹⁴⁰⁶ Leppiniemi (2004) s. 371.

¹⁴⁰⁷ Rawls (1999) s. 172-7.

rande effekt. Avvägning av politiska mål och välbefinnande, lika möjligheter till sjukvård och skolning kan vara i konflikt med rent marknadsekonomiska principer. Så behöver kanske inte vara fallet.

I nationalekonomin och välfärdsstaten bestämmer utbud och efterfrågan priset på eller nyttan av en förmögenhet.¹⁴⁰⁸ Välbefinnandet utvecklar ett välbefinnande där även den offentliga förvaltningen är en verksam aktör. Den offentliga förvaltningen transfererar skattemedel och bidrar på det sättet till ekonomin.¹⁴⁰⁹ Entreprenören och hushållet är andra aktörerna i samhället. Staten kan genom kapitalgenerering bidra till tillväxten med skatt och sparande¹⁴¹⁰, vilket är variabler, som de kan påverka ekonomin med. Inom nationalekonomin utgör staten en aktiv aktör, med sina styrinstrument, som avgifter och skatter, transfereringar genom stöd, subventioner eller stimulans av sparande en socioekonomisk eller politisk roll.¹⁴¹¹ Den proportionella kommunalskatten har inte fått samma medborgarkritik i beskattningslagstiftningen som den statliga progressiva.¹⁴¹²

Hur dessa styrinstrument används avgörs genom lagstiftning. Skatterna och avgifterna har vi ovan gått igenom ur olika synvinkeln. Dessa gagnar samhället och kan ha en vision om att ökad effektivitet, god skattelagstiftning och offentlig förvaltning finansieras allt mer med de direkta ekonomiska aktionerna i samhället. Ett resonemang om enbart hur mycket skatt man kan betala utan att ha egen nytta utan enbart och direkt genom det bidrag kan beskattningen generera från en verksamhet i en fungerande differentierad modern marknadsekonomi.

Ett avslutande exempel kan visa om tillväxten i en hel nationalekonomi är 5 %, inflationen 2 % och de sociala utgifterna oförändrade blir den verkliga tillväxten 3 %, med dessa två komponenter. Blir tillväxten det dubbla och inflationen fortfarande 2 % är skillnaden 8 %. Det förefaller mig orimligt att tänka sig att den offentliga sektorn, låt oss säga att den utgör 1/3 av helheten måste ha samma relativa andel av hela tillväxten för samma befolkning. Med detta kunde man sänka skatten med 2/3 av tillväxten och fortsättningsvis ha en rimlig skatteintäkts bas. Det skulle leda till att absolut sett behöver skatten inte höjas utan kan i stället sänkas för att samma intäkter skall komma till distribution, varför skattens relativa andel skulle kunna sänkas. Bristen i resonemanget är na-

¹⁴⁰⁸ Axelsson m.fl. (1998) s. 200 ff. Två individer kan byta förmögenheter och uppnå genom utbyte högre nyttonivå. Bytet leder till ett *paretokriterium*. En Edgeworth-box kan analytiskt mäta detta. Jmf. Myrsky - Ossa (2008) s. 35. Se även Myrsky (LM 2009) s. 754.

¹⁴⁰⁹ Felderer – Homburg (2003) s. 39 jmf även Eklund (2001) s. 173.

¹⁴¹⁰ Obligationer eller konjunkturdepositioner på Finlands Bank.

¹⁴¹¹ Felderer – Homburg (2003) s. 38 ff. Se även Axelsson m.fl. (1998) s. 249 ff. Tuomala (1997) s. 22 ff. Samuelson (1971) s. 140. Ökad samhällseffektivitet driver upp produktionen.

¹⁴¹² Haapaniemi (2001) s. 188.

turligtvis att om sociala stöd eller då annan verksamhet behöver ökade resurser från den offentliga sektorn blir inte skattesänkingsmöjligheterna identisk med hela andelen av ekonomisk tillväxt.

Vidare utvecklat kan vi se på nationalekonomin med värdet 100. Av detta sysselsätts 33 procent av den offentliga förvaltningen (OF). Antag att allt värde av 100 är enbart inkomstbetalande skattebetalare och dessa betalar i medeltal 33 procent i skatt. Allt detta täcker den 33 procent som är anställda inom offentlig förvaltning. Alla bidrar med 33 enheter till all skatt. Hypotes: Sjuncker skatten med 3 procentenheter kan endast 30 enheter användas för finansiering av anställda i OF. Ursprungligen gick 10,89 av OF till löneskatt, vilket alla anställda bidrar till att betala den skatt som OF betalar. Nu åtgår 9 enheter av dessa till skatt om endast 30 enheter går till OF finansiering. Sänks skatten för OF med 1/3 sjunker dess skatt till 6 enheter och endast för detta föreligger en dubbelbeskattning. Å andra sidan kan man med de tre enheterna bevara antalet anställda, spara skatteutgifter, och inte skapa en konstgjord recession där i värsta fall 3 enheter medborgare är arbetslösa från OF och lyfter ett socialt stöd som svarar mot 2/3 av deras lön.

Fall 1: 33 OF – skatt 33 % = netto anställda i OF 22 enheter.

Fall 2: 30 OF – skatt 22 % = netto anställda i OF 23,4 enheter.

I exemplet ett var det frågan om utbud och efterfrågan av arbetskraft till en lön som är konkurrenskraftig. I fall två är det en jämförelse mellan två skilda skatter, en allmän för löneinkomst och en för offentlig förvaltnings anställdas löneinkomst. Om målet är kompetent, med sysselsatta medborgare, räcker det med en integrerad skatt i enlighet med någon form av prioritering av samhällsservice och offentlig förvaltning som finansieras av skattemedel, där målet är att inte driva upp inflationen eller arbetslösheten utan fylla ett politiskt avvägt välstånd med beskattade avlönade som för en lika inkomst betalar en tredjedel mindre i skatt för att minska alla skattebetalares dubbelbeskattning.

Modellen skulle motsvara den som finns i privata familjekoncerner som till en del får ut dividenden skattefritt, men betalar för största delen. Eller också kan den direkt jämföras med dividendutdelning av bolag som inte är börslistade. En motsvarande regel 70/30, där sjuttio procent utgör beskattningsbar inkomst och trettio procent är skattefri inkomst, kunde appliceras inom offentlig förvaltning.¹⁴¹³ Finska medborgare som är delägare i den finska nationen skulle ur ”statskoncernen” ge utdelning i form av lön åt den population, som ger tjänster åt envar enligt en motsvarande modell, där lönen integreras

¹⁴¹³ Tikka (2005 a) s. 47.

utgående från vilken form av inkomstslag den härrör sig ifrån. I nationalekonomin ger improduktiva, önskade och nödvändiga offentliga tjänster en lägre skatt. Relationen till generering av nationalekonomin skulle vara en överenskommen komponent för att hålla god förvaltning och skälig beskattning för de tjänster som kräver kvalificerad kompetent arbetskraft, men inte genom sin karaktär tillräckligt, bidrar till tillväxt har en relativt sett lägre skatt som uppfattas som rättvis i och med att produkten anses önskvärd.

7.5.3. Individuellt integrerad skatt

Mycket av skatt går till de sociala tjänster samhället står för åt den enskilda medborgaren. En minimum förtjänst om 1 000 € är något över medeltalet för gränsen fattig i EU år 2006. Social rätt avviker från de allmänna privat- och brottsrätten.¹⁴¹⁴ Touri anför att den subjektiva rätten kan lägga band på individens rättsliga ställning och rättsskydd. Socialrätt styrs av politik och tjänsterna sköts av socialarbetare, varvid det finns risker att juristernas lagbundenhet kan saknas.¹⁴¹⁵ En tanke om medborgarlön lika med socialt utkomststöd eller andra sociala förmåner kunde vara ett alternativ till höga skatter som skall täcka denna service.

Låt oss strukturera upp ett exempel på denna minimiinkomst. En individ som måste konsumera all sin inkomst förbrukar och betalar den integrerade beskattningen i form av Moms. Om 10 procent av lönen går till bildning, kultur, resor och litteratur med en skattesats om 9 %, mat för 40 % med en skatt 13 % och övrig konsumtion med 23 % för vad som blir över efter hyra. Är hyran 300 € kunde man införa en skatt på hyresinkomsten som hyresvärden erlägger med 6 %. Om denna skatt är energiskatt, fastighetsskatt eller punktskatt eller hyresskatt vid skälig hyra saknar betydelse i exemplet. Principen att ta en reglerad skatt som styr detta är avgörande. För konsumtion återstår 200 € för detta erlägger konsumenten 23 % Moms. Total beskattningen bli $9 \text{ €} + 52 \text{ €} + 46 \text{ €} = 107 \text{ €}$. Betalar hyresvärden 6 % i hyresskatt kommer 18 € till. Totalt skatteuttag $120 \text{ €} =$ total skattesats om 12 % för minimiinkomst om 1 000 €. Betalar hyresgästen hyresskatten innebär det 6 € mindre att konsumera med 1,38 € mindre i skatteuttag. Totalt skatteuttag 118,62. Fiskus får mindre. Varje ingrepp i modellen ger en ny balanserad beskattning.

Arbetsgivare i skärgårdskommuner och Lappland är temporärt befriade från socialskyddsavgifter för att här etablerade företag skall kunna konkurrera och anställa personal. (2.2 § L om skatteförvaltningen 1996/1557; Lag om arbetsgivares socialskyddsav-

¹⁴¹⁴ Tuori - Kotkas (2008) s. 5. Jmf Pigou (1960) s. 63-71.

¹⁴¹⁵ Tuori - Kotkas (2008) s. 5 f.

gift 4.7.1963/366 och Lagen om befrielse från arbetsgivares socialskyddsavgift i vissa kommuner 2003 – 2005 Anvisning Dnr 273/31/2003, 7.02.2003.)¹⁴¹⁶

Utvecklar jag denna tanke till inkomstbeskattningen får man redan göra vissa avdrag för hemtjänster. Här kunde man kunna tänka sig en omvänd progressiv beskattning integrerad så att för varje anställd beviljas ett avdrag om 1 000 € från månadslönen. Dessutom någon procentandel låt oss tänka 0,25 % för varje anställd. Om jag utgår från att en median inkomst per månad är 2 500 € skulle denna löntagare betala 30 % i grundskatt och för en inkomst på 5 000 € med en utomstående anställd, låt vara en privat chaufför, avdras först 1 000 € från lönen och 1 500 € (skillnaden mellan 4 000 € och en medianinkomst 2 500 € med 30 %) skulle sänkas med 0,25 % för 1 500 € till 29,75 %. Totalt skulle skatten sjunka för den dubbla inkomsten 750 € + 446,25 € skulle vara lägre med hela 303,75 €. Den anställda chauffören beräknas få 1 750 i månadslön och hans skatt kunde vara 20 % eller 350 €. Låt honom konsumera som minimilöntagaren för ett belopp om 1 000 € med 118,72 € och för resten 23 % inköp med 92 €. Inkomstskatt 350 € + Moms 118,72 € + Moms 92 €. Hans totala skatt vore 560,72 €. I stället för en minimilön med 118,62 € i skatt betalar han 442,10 € mera i skatt. Med den som anställt och fått nedsatt skatt till 303,75 € har samhället en tilläggsinkomst om 138,35 € och som tillägg en anställd chaufför, som kunde ha varit arbetslös. Tanken grundar sig på ett beteende att vid minimal inkomst ingen alternativ konsumtion finns.¹⁴¹⁷ Dessutom fränses inbesparing av den sociala kommunen genom arbetslöshetsersättning och hyresbidrag. Exemplet ska ses som ett tankeexperiment och inte slutgiltiga då det fränser alternativa sociala trygghetsgarantier. Principiellt kunde i stället för sociala understöd en stimulans av bildande av nya arbetsställen och omvänt progressiv skatt vara ett degressivt alternativ. I stället för den tidigare skattebetalningsförmågan kunde den enskildas möjligheter till att bära arbetskraft, ge rätt till lindringar i progressiv skatt. Den svarar också till sin karaktär mot skatteekonomiprincipen som rimlig och följer proportionalitetsprincipen så till vida att den inte tar ut strängare skatt än nödvändigt. ”En allmän princip som alltid skall beaktas vid tillämpning av Europakonventionen är den s.k. proportionalitetsprincipen. Den innebär att en åtgärd endast kan godtas om den står i rimlig proportion till det intresse som den är avsedd att tillgodose.”¹⁴¹⁸

¹⁴¹⁶ Skatteinfo. 13 a § ISL (1992/1535) Lapplands län: Enare, Enontekis, Kemijärvi, Kittilä, Kolari, Muonio, Pelkosenniemi, Pello, Posio, Salla, Savukoski, Sodankylä, Utsjoki eller Övertorneå; Uleåborgs län: Karlö; eller Västra Finlands län: Houtskär, Iniö, Korpo, Nagu eller Velkua.

¹⁴¹⁷ Jmf Keynes (1953/1991) s. 21 f. se vidare s. 28 ff.

¹⁴¹⁸ Moëll (2003) s. 226. Avser närmast skattebrott och räntor vid skattetillägg. Jag har hänvisat till den i en modell som skulle ge lägre skatt för en som sysselsätter andra. Lehtonen (2000) s. 43 legal och illegal.

7.5.4. Rättvisa kontra dubbelbeskattning i integrerad skatt

Ovan nämns den dubbelbeskattning som uppstår i och med att alla har lika skatt oberoende av verksamhet. Detta har av tradition ansetts rättvist enligt skattebetalningsförmågeprincipen. I och med avoir fiskal och små hushålls rätt till avdrag för sysselsättande verksamhet, hemhjälp och yrkesmän som utför reparationer ger detta ett skatteavdrag. Senaste skattereform ger inte längre total lättnad i dividendutbetalning utan i ett ekonomiskt väl integrerat samhälle med social välfärd med hög beskattning har allt mera ett behov av eliminering av dubbelbeskattning fått politisk acceptans.

En form av dubbelbeskattning är ovannämnda kumulativa-, kedje- eller aggregerad beskattning. Det uppstår således en skatt som ingår i priset för den tjänst den beskattade presterar. I allmänhet avser man med kumulativ-, kedje- eller aggregerad beskattning den skatt som delvis beskattas i samfund och denna del har man allmänt i samfundsbeskattning reglerat. I ett arv mellan en medborgare Frankrike-Tyskland har Tyskland avstått delvis från arvsskatt tills ett avtal mot dubbelbeskattning trätt i kraft.¹⁴¹⁹ Ett skattekonto för företagare är infört från ingången av 2010.¹⁴²⁰ För dubbelbeskattning kan hanteringen förväntas bli lättare. En aggregerad beskattning eller kumulativa beskattning som utgörs av en tjänstemans lön och hans/hennes skatt har inte ännu en vedertagen benämning, fastän här också i hägn av lika lön – lika skatt är väletablerad.

Ur rättvis synvinkel, där den individuella rätten betonas, kan man med fog anse att en princip som bygger på etik och en ekonomisk rörelse kan förefalla som en utopi enligt Dworkin.¹⁴²¹ Ovan anförda ”orättvisa” med sänkt skatt för vissa kategorier av offentligt anställda eller kapitalplacering förefaller inte vara politiskt inkorrekt efter det att samhället nått ett visst välstånd. Däremot anser man att dubbelbeskattningen är orättvis. Logiskt bör man acceptera att det redan finns en skatteprincip som borde kallas offentliga skatteekonomiprincipen. Den avvägda ekonomiska fördelen förefaller i ett ekonomiskt välfärdssamhälle vara mest adekvat. I det samhället är en rimlig skatt, sysselsätt-

¹⁴¹⁹ Europaparlamentet 2004-2009 Utskottet för framställningar 26.9.2008.

¹⁴²⁰ Skatteförvaltningen 30.4.2008: ”Skattekontot ändrar anmälan, betalning, återbäring och indrivning av skatter. Förfarandet med skattekonto tas i bruk gradvis: Från början av 2010 tas på skattekontot skatterna som betalas på eget initiativ, liksom Moms, förskottsinnehållningar på löner och socialskyddsavgifter som arbetsgivaren innehållit samt försäkringspremieskatten, lotteriskatten och övriga förskottsinnehållningar. Skattekontot gäller till att börja med endast företagskunder. Skattekontot gäller vid ibruktagandet år 2010 inte vanliga löntagare, om han eller hon inte verkar som arbetsgivare och betalar skatter på eget initiativ. Målet med förfarandet med skattekonto är att göra anmälan, betalning och ansökan om återbäring lättare samt att ge allt bättre helhetsbild om situationen i samband med beskattning och betalning. Skattekontot fungerar på nätet, så att skattebetalaren kan titta på skattekontots uppgifter oberoende av skattebyråernas öppettider.”

¹⁴²¹ Dworkin (2001) s. 147.

ning och eliminerad dubbelbeskattning av större vikt, än lika skatt för lika inkomst. Enligt allmänhetens rättsuppfattning, som även leder ett politiskt agerande, avväger detta genom förverkligade lagar ett system, som svarar mot ett ökat välstånd utan överstora skatter. Ju flera sysselsatta och dess färre, som får sociala utkomstbidrag skapar som så just den utvecklingen av ett ekonomiskt välfärdssamhälle. Hemhjälpsavdraget kan kanske bidra till att eliminera, eller minska den gråa arbetskraften.

Ett samhällsmål kunde vara: Flera skattebetalare, lägre behov av socialbidrag och i slutändan lägre skatt. Dworkin refererar till Rawls metod som strävar efter en reflektiv jämviktspunkt där folket t.ex. anser det sämre att skjuta ihjäl en medborgare än att i krig skjuta ihjäl främlingar, som en situation som är acceptabelt som mera rättvis.¹⁴²² Också läget med full sysselsättning vid 2 procent arbetslöshet, eller som jag hellre uttrycker det, med en arbetskraftsreserv, kan människor omfatta detta i enlighet med Keynes.¹⁴²³ Uppstår det arbetskraftsbrist leder det lätt till osund konkurrens, högre löner och stigande inflation. Ändå är man betjänt av kunniga tjänstemän. Då kunde en modell med en viss procentuell sänkning av offentlig skattefinansierad service leda till en balans i ekonomin där en anställd till låt oss säga 10 % lägre lön och 10 % lägre skatter kan leda till att det upplevs som helt rättvist. Dessutom skulle denna sänkning leda till lägre utgifter inom den offentliga sektorns lönenivå. En integrerad beskattning enligt funktion kan ur rätts-teoretisk och nationalekonomisk synvinkel vara mer acceptabel än en hög inflation.

7.5.5. En komparativ reflektion över integrerad lön

Inom offentlig förvaltning regleras utgifter genom lag. Följaktligen grundar sig statliga löner på L om statens tjänstekollektivavtal (1970/664), L om kommunala tjänstekollektivavtal (1970/669) och L om den evangelisk-lutherska kyrkans tjänstekollektivavtal (1974/968). Numera har man inom förvaltningen allt mera gått in för en resultatriktad lön. Det innebär att lönen avvägs så att skilda vikter sätts t.ex. för kompetens, svårighet och ansvar. Det har en innebörd vars mål är att kunna konkurrera om kompetent arbetskraft. Resonemanget i föregående stycke skall kunna utvecklas till tjänstemannalöner.

Tanken på integrerad sänkt skatt för vissa avlöningskategorier måste beakta flera delfaktorer. Ett tillägg till särskild lägre skatt för offentligt anställda måste kunna ha en korrelation till bl.a. lönen. I samfundsbeskattningen av koncernanställda har man förbundet koncernens skatt till arbetsställen. På motsvarande sätt kan man tänka sig att en

¹⁴²² Dworkin (2001) s. 155.

¹⁴²³ Keynes (1953/1991) s. 322.

offentligt anställd kunde ha en viss procentenhet lägre lön, än medianlönen inom branschen. Låt oss säga att normal skatt är 35 % av 100 vilket ger ett netto på 65. Sänks lönen med 10 % till 90 och skatten lika så blir skatten 25 %, vilket ger en nettoskatt om 22,5 %. Nettoutbetalningen skulle i detta fall bli 67,5 enheter. Detta innebär 2,5 enheter mera än för 100 enheter i den privata sektorn. En endast 4 % lönesänkning skulle ge en bruttolön om 96 enheter och med 25 %:ig skatt ge en skatt med 24 % varvid nettot skulle vara hela 72 enheter eller 7 enheter högre än vid full konkurrenskraftig lön och 35 %:ig skatt. Sänker vi den fria medianlönen inom branschens skatt med 10 % skulle det innebära 31,5 %:ig skatt varvid nettot skulle vara 0,5 % lägre i nettolön. Detta innebär med endast 4 % enheter lägre skatt en rimlig nettolön inom offentlig förvaltning och synergifördel för skatt på skatt för den icke offentligt anställda med en 10 % lägre skatt där den offentligt anställda har såväl 4 % lägre lön men tillika 10 % lägre skatt.

Enligt Pigou kan användarna av tjänsterna inom offentlig förvaltning delas in i tre kategorier. Användarna räknar sig ha nytta av tjänsten och kan investera i branschen, alternativt är tjänsten för förnödenheten inte attraktiv att investera i för producenter av tjänsten.¹⁴²⁴ Låt oss anta att det är frågan om att tillhandahålla privat eller offentlig hälsovård. Två frågor kan då uppstå: skall man investera i privat hälsovård eller skall den vara offentlig. Marginalnyttan för privat som offentlig investering måste ge samma tillväxt av nationalproduktionen. Priselasticiteten avgör avkastningen av den förväntade inkomsten av investeringen. Å andra sidan anser Pigou att privat investerings marginals produktion är högre, än offentlig. Det innebär inte automatiskt att ökad produktion skulle medföra ett inkomstillskott, vilket skulle inverka på antalet anställda i branschen. Skulle så vara fallet, uppstår en risk för ett underutbud av investeringar. Pigou anser det osannolikt att antalet anställda mellan tre olika intressenter skulle leda till att de två första intressenternas kostnader skulle förbli oförändrade, medan den tredje skulle bli lägre. Ett sådant läge anser han dock att är osannolikt att det uppstår. I den privata investeringen, skulle de marginella kostnaderna ge en större kostnadseffektivitet. En statlig transferering av medel kan ge ett nytt optimalt läge, med en skattesats vars mål är att hålla detta optimala förhållande.¹⁴²⁵ Applicerat på investering av antalet anställda som levererar service, utan att genom konkurrens skapa brist på arbetskraft, kan man söka en lösning. Man bör kunna anta att staten driver verksamhet med samma elasticitet som gäller för privata investerare i egen regi eller utlokaliserad enligt 124 § GL. En integre-

¹⁴²⁴ Pigou (2008) s. 174.

¹⁴²⁵ Pigou (2008) s. 214 -222 och Appendix III § 17 s. 805.

rad differens kunde under liknande förhållanden innebära att en i branschen lägre skatt för den offentliganställda kan leda till en enhet som producerar service offentligt kan hålla en något lägre lön än den fria marknaden och med detta avdrag i den offentligt anställdas beskattning bättre se till skattebetalarnas rättvisa trots att lönen tillika med beskattningen för anställd är något lägre, än motsvarande privata tjänst ändå upplevas som en rimlig rättvisa.

Resonemanget ovan och exemplet avser inte att vara uttömmande utan endast visa på resultat som ömsesidigt kanske inte kan anses alltför oskäligt eller orättvist för medborgarna. Vilken vikt, vilken avvägning för att eliminera skatt på skatt kan med sofistikerade modeller anpassas till de nationalekonomiska realiteterna. En relativ avvägning beroende på sysselsättning inom olika branscher och strävan efter rimlig service också av offentlig förvaltning kan avvägas enligt de nationella realiteterna. Ifall skattelagstiftningen revideras är förutsättningar inom en nationalekonomisk värld avvägningen under ekonomiska premisser. Detta kan antagligen ta hänsyn till en rimlig beskattning utan att det upplevs diskriminerande inom en liberalrättslig rättssyn. Plattskatt var möjlig i baltiska stater med kraftig tillväxt. Ett högt socialt välstånd, fri bildning och nästan fri sjukvård kräver en relativt hög skatt. Det är klart att inom EU kommer det att bli uppenbart, att beakta fri konkurrens och upphandling. Detta bör inte lägga hinder för viss integrering av nationell beskattning då ett mål i EU är mot kedjebeskattnings eller aggregerad beskattning, och målet skattefinansierat välstånd och nationens relation och intresse till rimligt låg konkurrenskraftig skatt.¹⁴²⁶

7.6. God skattesed

Som vi ovan sett har vi genom rätten till rättelse av beskattningen en implicit komponent som tryggar nationellt oss enligt normer för god förvaltning. De mänskliga rättigheterna bör vara tillika skyldigheter och skatt bör var och en betala och kunna betala. Samfundsskatten kanske inte alltid når den rätta skattetagaren och skulle kräva ett differentierat system (se bilaga två). De enskilda skattekomponenterna kan som nu ha skilda skattesatser, vilka bättre beaktar skattetagarens verkliga rättigheter, om det finns en verklig politisk vilja. Samfundsskatten och dess distribution kan i och med inrikesministeriets förslag, att arbetsställena och den beskattningsbara inkomsten avgör beskattningsmottagaren i stället för det satsade kapitalet eller innovationens hemort. Detta framstår därför som ett politiskt beslut och inte en beskattning av det rättsunderlag i den

¹⁴²⁶ Dahlberg (2007) s. 214.

kommun som givit upphov, antingen till finansieringen eller innovationen eller både och. På det sättet går den kommun miste om skatt från en skattebetalare som de berett en miljö där han/hon kunnat utveckla idéer och generera kapital för investering. Kommun med nya arbetsställen får de facto inkomst av den anställda i stället för utgifter och således dubbel skatteintäkt. Skatt från kapital kan på så vis komma till en kommun som en annan kommun förlorar i intäkter. Rättare kompromiss vore att staten tar hela samfundsskatten som nu, men i stället för enligt arbetsställen delar ut det enligt satsat kapital. Den kommun som kan ge bättre miljö för dignitärer, bör ha rätt till den andel som det mänskliga och det ekonomiska kapitalet genererat. Församlingar med skatterätt får ingen dela av skatt från kapitalavkastning, vilket är en vidare utveckling av församlingarnas och kommunernas skilda ställning. Dels kan det innebära att de församlingar som täcker hela riket blir särskilt lidande. I finansministeriets promemoria i december 2010 ingår ett intressant förslag att ytterligare sänka samfundsskatten men öka skatt från kapitalavkastningen,¹⁴²⁷ vilket kan leda till större problem än nytta enligt anförda betänkligheter ovan, särskilt för rikstäckande församlingar.

Konkurrensfrågan om proportionell skatt kan leda enligt senaste reviderade beskattning, att man inte längre helt kan hålla måttet för god beskattning. De ekonomiska realiteterna, med hastiga omplaceringar av skattebetalare och arbetskraft, kan leda till svårigheter att nå skattebetalaren på rätt plats och i rätt tid. Skattens primära mål bör vara att offentligt tillhandhålla tjänster. EU - grundfördrag att främja fred, frihet och en hållbar utveckling med socialt välstånd i en hållbar miljö där den nationella och språkliga mångfalden respekteras för en ekonomisk välfärdsunion utan fattigdom och arbetslöshet,¹⁴²⁸ ser nästan utopisk ut om inte en väl administrerad beskattning med god skattesed finns. Till vilken del kan en kommun frändra sig utgifter är delvis en politisk avvägning.

Därför anses särskilt en osund skattekonkurrens omotiverad. Resonemanget att en låg samfundsskatt ökar investering som också hög inkomstskatt sänker beskattning¹⁴²⁹ kan ha en viss sanning, men finansministeriets antagande får stå för sina utredningar. Däremot kan jag väl omfatta risken av ett internationellt korstryck vid lokaliseringen av en industri och investering. Faktum kvarstår att utan resurser kan ett samhälle inte bjuda på välstånd åt sina invånare. En högt utvecklad ekonomi kan genom den ekonomiska genereringen av tjänster och andra resurser bidra till att höja den nationella nivån med

¹⁴²⁷ VM TM 51/10 s. 209.

¹⁴²⁸ EU-konstitutionen s. 17 f.

¹⁴²⁹ VM TM 51/10 s. 18. Jmf s. 23 Utan investeringar sänks det inhemska kapitalet och löneersättningen.

sin differentierade beskattning, så att den täcker rationellt sätt rimliga behov. En växande ekonomi kan alltid ge tillräckligt skatteunderlag om bara basen är tillräckligt bred.

Den differentierade beskattningen med olika skattesatser kommer troligen att fortsätta. Finns det ett beskattningsunderlag kan man alltid sträva efter att bibehålla och utveckla normeringarna för god skatteförvaltning. Vid fel debiterad skatt har rättelser kunnat utföras. God förvaltning kräver så stor flexibilitet, som möjligt och smidigaste sätt är att prioritera en hastig hantering utan att äventyra individens rättssäkerhet. Detta överensstämmer med normerna som är införda inom den goda förvaltningen. Utmaningen i framtiden blir att i tid, som nu, följa med i samhällsutvecklingen med skattelagstiftningen. Avoir fiscal är ett gott exempel, som var i kraft nästan 15 år och sedan justerades enligt någon form av harmoniseringssträvanden. Andra smärre snedvridningar justeras när de uppdagas som ”lex 12 § (1542/1992)” genom, att obetald skatt inte längre återbetalas. Tillämpar man proportionalitetsprincipen på ekonomiprincipen borde man med fog kunna säga att det är rätt och rättvist att sänka den totala beskattningen, från enstaka fel, tillämpa en skönsartad¹⁴³⁰ schablon och genom detta vara medveten om att smärre fel slinker igenom, men helheten svarar mot rimlig rättvisa. Med rimlig avses i god förvaltning implementerat på skatter så att till skälig kostnad och utan onödig fördröjning i tid en slutlig, korrekt beskattning för den offentliga förvaltningens tjänster kan uttas. Man kan också anse att garantin för skattetryggheten är existensen av förvaltningsdomstolarna. Hur man förfar enligt förvaltningslagarna är inte en garanti i sig självt, men förfarandet och möjligheterna som så att besvära sig är en rättssäkerhet. Detta förutsätter objektiva och neutrala domstolar. Enligt statistiska uppgifter konstaterar Puronen att det finns en rättssäkerhet som förefaller rimlig och tillräcklig.¹⁴³¹

En frågeställning om en beskattning skall vara helt neutral uppstår politiska beslut om subventioner. I och med uppdraget för Hetemäki-arbetsgrupps är att utvärdera huruvida skattesystemet skall vara helt neutral finns det en risk för strävanden till ökad politisering av beskattningen, anför Joakim Frände.¹⁴³² Subventioner och transfereringar från staten till kommunen kan redan nu ge problem. Statsstöd på totalt upp till 100 000 euro under tre år anses inte vara en förbjuden subvention enligt EU. EU kan själv bidra med olika projektstöd ofta för utveckling av något bestämt eller stärkande av infrastrukturen. Dessa subventioner kan ges till företag eller till samföretag, varvid missbruk beiv-

¹⁴³⁰ Lodin m.fl. (2005) s. 635 Skönstaxering kan endast användas om den skattskyldigas inkomst tillförlitligt kan beräknas (Sverige).

¹⁴³¹ Puronen (2004) s. 170 ff.

¹⁴³² Frände (JFT 2009) s. 730. Promemorian var färdig år 2010.

ras och EU kan återkräva ett bidrag. Generellt kan besvär anföras till EU över stöd, men EU har också ett övervakningsorgan. Finländska politiker i EU parlamentet har frågat om elbolag får sälja ström till aktieägare för ett lägre pris. För detta begärde EU in utlå-
tande av Finland enligt stadsinterventionsregeln.¹⁴³³

7.7. Rättvis beskattning

Logisk, modern positivism öppnar möjligheter enligt Tuori att skapa moraliska och etiska acceptabla ramar.¹⁴³⁴ Hart anser att medborgarna i första hand kan indelas i förståelsen av lag i två grupper, de som följer lag och de som kräver förhandsbekräftelse, för att se på en lag som gäller.¹⁴³⁵ En aristotelisk princip kan inskränka beslutsproblem, bör enligt rättvisepincipen avgränsas till ett plan, som inte medför att det upplevs orättvist.¹⁴³⁶ I Aristoteles: "Den Nikomachiska Etiken" noterar man "det rätta preciseras dels till det lagliga, dels till det opartiska."¹⁴³⁷ Dessutom skall rättvisan vara dels naturlig dels anses vara konventionell.¹⁴³⁸ Enligt en positiv karaktär¹⁴³⁹ kan man se en integrerad skatt som rättvis, om den inte leder till oskälighet för andra. En riktig ledning i etisk avseende kräver, att man vuxit upp under de rätta lagarna. Detta kräver att lagar stadgas med kompetens.¹⁴⁴⁰ Om jag uppfattar Rawls rätt kunde man ur detta kvittera detta mot hans intuitiva idé att människor i detta fall finner lojalitet i att acceptera en integrerad lag.¹⁴⁴¹

En god människa innebär för individen ett moraliskt karaktärsdrag och tillsammans med rättviseteorin finner hon här någon form av tillfredsställelse som om det svarar mot hennes etiska och moraliska huvudbegrepp, kan sägas vara hennes rättsuppfattning.¹⁴⁴² Enligt Rawls påvisar Hobbes på ett samband mellan frågan om stabilitet, och frågan om politiska förpliktelser.¹⁴⁴³ "Till likhet inför lagen hör också jämlik beskattning" konstaterar Hobbes i Leviathan. Om skatt läggs på konsumtion betalar envar lika skatt för vad han konsumerar.¹⁴⁴⁴ Om vi vidare ser på Alexy anser han att "Vad rätt kräver är en sak,

¹⁴³³ Äimä (2011) s. 359-365.

¹⁴³⁴ Tuori (1990) s. IX f.

¹⁴³⁵ Hart (1994) s. 121.

¹⁴³⁶ Rawls (1999) s. 399.

¹⁴³⁷ Aristoteles (2004) s. 129.

¹⁴³⁸ Aristoteles (2004) s. 144.

¹⁴³⁹ Aristoteles (2004) s. 182 f.

¹⁴⁴⁰ Aristoteles (2004) s. 302 f. Jmf. Koivisto (2011) s. 43.

¹⁴⁴¹ Rawls (1999) s. 400. Jmf Rawls (2005) s. 62 Den konstitutionella regimen måste få uppslutning.

¹⁴⁴² Rawls (1999) s. 410.

¹⁴⁴³ Rawls (1999) s. 461.

¹⁴⁴⁴ Hobbes (2004) s. 272-273. Pålsson (2007) s. 13 använder lika fall jämförbara fall synonymt.

vad moral fordrar är en annan.”¹⁴⁴⁵ Ett rättssystem inkluderar element av social giltighet.¹⁴⁴⁶ Habermas syn om diskursivt två normers insikt och utan repression upptar allas vilja i sig. Det medför att moraliska grunder bestämmer viljan till det yttre i förhållande till det argumenterade förnuftet.¹⁴⁴⁷ Avvikande från förhandlingar innefattar en etisk-politisk diskurs, därigenom ett kognitivt mål. En aggregerad regeringsbildning leder den politiska viljan som påverkar administrationen. Statens existens är inte primärt till för den subjektiva rättigheten utan för att garantera en inklusive åsikts- och viljebildningsprocess av fria och lika medborgare, där medborgarna blir eniga om vilka mål och normer som befrämjar allas gemensamma intressen.¹⁴⁴⁸

Dialektiskt kan man säga att efter franska revolutionen ledde liberalismen inom ett demokratiskt system med mångfald bunden av en konstitutionell författning där denna överflyglar intentionen av en demokratisk lagstiftning. Ur detta kan samhället förefalla utgöra ett anpassat borgerligt, liberalt och socialt samhälle, utgöra en stat, som uppfattas som en välfärdsstat.¹⁴⁴⁹ Habermas sammanfattar Lockes liberala naturrättstradition individualistisk-instrumentalistisk tolkning av rätten kontra Aristoteles republikanska statslärotradition som är en kommunitaristisk-etisk tolkning.¹⁴⁵⁰ Den moderna rätten bör tygla den politiska makten, och ställa den inför ett högre syftes mål.¹⁴⁵¹ En dylik statlig rättsordning utstrålar därför en statlig rättsordnings etiska neutralitet. Med rättsliga medel kan man inte framtvunga lojalitet mot den egna staten.¹⁴⁵² Också en minoritet skall ha rätt och dialektiskt likaberättigande för att undvika förtryck och bör inte förekomma i en liberal stat med en jämlikhetsprincip.¹⁴⁵³

Tuori betonar att Dworkin traditionellt anser att medborgaren önskar följa moral som en individ i kollektivet, detta som en del av subjektiv rätt.¹⁴⁵⁴ Tetens anser att tre vinklar i en figur måste leda till tre linjer vilka bildar en triangel. Individens preferenser i ett tankemönster kan leda till att från subjektivt tänkande någon form av objektivitet kan uppnås.¹⁴⁵⁵ Tidigare har jag omnämnt kultur och språk. Ryskan har tidigare varit i

¹⁴⁴⁵ Alexy (2005) s. 63.

¹⁴⁴⁶ Alexy (2005) s. 107.

¹⁴⁴⁷ Habermas (1997) s. 27.

¹⁴⁴⁸ Habermas (1997) s. 57 o. s. 77 f.

¹⁴⁴⁹ Habermas (1997) s. 103-110

¹⁴⁵⁰ Habermas (1997) s. 130. Jmf Koivisto (2011) s. 27.

¹⁴⁵¹ Habermas (2007) s. 107. Jmf. Koivisto (2011) s. 19.

¹⁴⁵² Habermas (1997) s. 168-178.

¹⁴⁵³ Habermas (2007) s. 134.

¹⁴⁵⁴ Tuori (1990) s. 5. Jmf Tuori – Kotkas (2008) s. 273 f. Subjektiv rätt får stöd i sociallagstiftning för handikappade HFD 1997 liggare 3273.

¹⁴⁵⁵ Tetens (2009) s. 376-386.

avsaknad av ett ord för att uttrycka rättvisa noterar Euler¹⁴⁵⁶ år 1761. Detta kan uppfattas signifikant som ytterst viktigt för att visa på skillnaderna i kultur – språk – etik. Gångse normer eller seder i den västliga kulturen är att beakta likhet inför lag, rättvisa och stabilitet påpekar Hobbes som en komponent i ett samband mellan stabilitet och frågan om politiska förpliktelser.¹⁴⁵⁷ ”En räcka eller kedja av tankar” avser Hobbes en serie som kan kallas mental diskurs. Den totala överheten av parlamentet för lagstiftningen svarar för övervakningen av lagarna. En bindande lag måste vara möjlig att få kännedom om, annars ansåg Hobbes att den är ogiltig.¹⁴⁵⁸

I linje med detta kapitel måste goda förvaltningskriterier i lag och lagtillämpning råda. De bör vara transparenta och där lika fall behandlas lika. Men då detta kapitel också avser den skatt som skall anses skälig, anser jag att skatteekonomiprincipen med en integrerad skatt med skilda satser vid lika inkomst skulle vara beroende av inkomstens art. Offentligt anställdas lägre skattesats kunde ses som mera rättvis i jämförelse med produktiv verksamhet om högre skatter för lika inkomst skulle driva upp beskattningen. Transparens och god förvaltning kan vara en optimal rättvisa. Subventioner och bidrag av EU eller staten skall också svara mot transparens och bör inte snedvrída konkurrensen. Särskilt genom lagtolkningen kan EU bidra till god förvaltning och att god skattesed tillämpas av medlemsländerna. Detta understryks genom en grundlig motivering av den lagliga förankringen i varje beslut.¹⁴⁵⁹ Raitio betonar att EU lagstiftningen inte fullt ut tillämpar lika tydligt skillnaden mellan det politiska och principerna som Dworkin i sin normeringsteori följer.¹⁴⁶⁰ Äimä framhåller med importerade bilar inte reglerna enligt god förvaltning följts i bilbeskattningen som ett annat exempel.¹⁴⁶¹

7.8. Analys av beskattningsprinciper kontra god förvaltning och rättelse av beskattning

7.8.1. Förvaltning

Vid avvägningar av välfärd eller åtminstone ett minimum för överlevnad kräver en god förvaltning, som beaktar medborgarnas lagliga krav på lagstiftningen.¹⁴⁶² En kombination av principen om skäliga och jämgoda möjligheter med en effektivitetsprincip, kommer man fram, enligt Rawls, till en differentieringsprincip. Samma frihet och skäligt sett jämgoda möjligheter att nå högre som mer gynnade, förväntningar om det minst

¹⁴⁵⁶ Euler (2009) s. 205. de Magariaga (2008) s. 120”pravda” = sanning innebär även rättvisa, rättrådighet.

¹⁴⁵⁷ Rawls (1999) s. 461. Pålsson (2007) s. 13.jämför” lika fall” med ”jämförbara fall”.

¹⁴⁵⁸ Hobbes (2004) s. 60 o. s. 224 o. s. 244.

¹⁴⁵⁹ Raitio (2010) s. 178 o. s. 188.

¹⁴⁶⁰ Raitio (2010) s. 196. Jmf. Dworkin (2001) s. 90-94 Rättigheter och mål “Rights and Goals”.

¹⁴⁶¹ Äimä (2011) s. 348.

¹⁴⁶² Rawls (2005) s. 238.

gynnade läge förbättras, ingår i ett system så att alla kan uppleva sin situation tillräckligt rättvis.¹⁴⁶³ Observera att rättvisa går före effektivitet.¹⁴⁶⁴

Förvaltningen som sköter de offentliga tjänsterna bör det oaktat vara tillräckligt effektiv. Lagstiftande myndighet verkar enligt den tillämpade lagen redan 1925. Förvaltningen sker för att ta tillvara på medborgarnas rättigheter.¹⁴⁶⁵ Legalitetsprincipen gäller för en för folket fungerande stat enligt Merikoski.¹⁴⁶⁶ EU:s nya vitbok 2001 och grundläggande rättigheter C 3364/1 förutsätter effektivitet.¹⁴⁶⁷ 21 § GL tar upp förvaltningen och betonar legalitetsprincipen. Enligt 124 § GL kan effektiviteten också göra det rationellt att köpa tjänster i stället för självproducerade tjänster. Ett regelverk av kontroll svarar mot kvaliteten. Är medborgaren missnöjd finns sedan år 1713 ombudsmannen. JO och JK är tryggheten och rättssäkerheten. JO nämns redan i RF i FF 2/1920.

Detta svara väl mot GL och vad som anförts i beskattningsprinciper. Skatteekonomiprincipen torde väl ta tillvara, såväl effektivitet som god förvaltning. Problematiskt kunde vara rättvisan. Det kan svara mot den differentieringsprincip som avser att tillräcklig trygghet skall gälla och de minst bemedlade inte skall få det sämre. Inte heller den integrerade beskattningen, som beaktar olika sociala avdrag kan säga strida mot detta. Problemet med en integrerad beskattning är den politiska avvägningen. Har ett land inte ett liberal politiskt begrepp, finns risker för korrupktion. Även despotism eller centralstyrd maktkoncentration kan inte heller anses som lämplig grund för den integrerade beskattningen. I ett liberalt rättssamhälle där de grenar som leder till ökad ekonomisk tillväxt eller en offentlig administration, med stimulerande skatt respektive skälig skattereduktion, ökar de totala skatteintäkterna genom den ekonomi de skapar.

7.8.2. Rättssäkerheten - rättvisepincipen

Enligt föregående resonemang skulle en integrerad beskattning svara mot skälig rättvisa. Rawls uttrycker det som så att ett samhälle som kan ha en rättskonsensus har en förnuftig rättvisa som verkar enligt principer för skälighet. Bland annat den enskilda människans grundläggande frihet och rättigheterna kan med förnuftiga läror leva vidare i ett existerande mångfald.¹⁴⁶⁸ Detta grundar sig på politiska rättvisepinciper som i såväl rättvisa, som skälighet samt genom en överenskommelse om de resonemangsprinciper

¹⁴⁶³ Rawls (1999) s. 89 f.

¹⁴⁶⁴ Rawls (1999) s. 93.

¹⁴⁶⁵ Willgren (1925) s. 14.

¹⁴⁶⁶ Merikoski (1968) s. 33 f.

¹⁴⁶⁷ RP 72/2002 rd s. 19 f.

¹⁴⁶⁸ Rawls (2005) s. 61.

och bevisregler medborgarna beslutit om följer i en konstitutionell demokrati.¹⁴⁶⁹ Rättelse av beskattning är av tradition väletablerat. Som instrument för rättelse av beskattningen, är det ett viktigt rättsmedel som bör ömsesidigt eliminera flagranta fel. Systemet är integrerat för att svara mot skilda behov. Beskattningen har ändrats kontinuerligt. Numera kan snabba reella ekonomiska ändringar leda till ny beskattningslagstiftning. Kringgående av skatt eller lagluckor bör stävjas och sker ofta så fort ett fel upptäckts som i fallet med *avoir fiscal* 12 § (1992/1573). Strider det mot internationella regler avskaffas en tillämpning så som också med *avoir fiscal* (EU). Väsentlig för god förvaltning är motiverade svar i rätt tid. Beskattningsförfarandet skall vara effektivt. Beskattningsprocessen som är förankrad i god förvaltning bör ge såväl skattskyldig som senare skattetagare fördelning skäligen sitt skattebidrag eller en tillräcklig del för den offentliga förvaltningens service. Skatteombudets uppgift är att ta och tryggar skattetagarens rätt, samt att upptäcka och rätta till om det finns fel.

Medborgarnas rätt att bidra med skatter för servicen sker genom olika former av beskattning. Först år 1993 gjordes skillnad genom beskattningsreformen mellan beskattning av förvärvsinkomst respektive inkomst av kapitalavkastning. Tidigare förmögenhetsskatt är slopad. Mervärdesskatt blir allt viktigare, som en indirekt konsumtionsbeskattning. Fastighetsskatten är först under 1990-talet införd i Finland. Även skogsvårdsavgift som inte är en skatt betar sig som en skatt. Ett otal integrerade förtjänstfunktioner med ekonomisk bas kan beskattas. Skattelättnader är också ett helt liberalt accepterat rättsinstrument. Därvid är skälig beskattning liberalrättsligt ändå acceptabel. Som en följd av det krävs det att beskattningen är rättvis, snabb och effektiv. Rådande system fungerar rätt väl. Men en inneboende dynamik inom offentlig service är att utan nya lösningar leder beskattningen an efter totalt sett till allt högre beskattning. För att motverka detta behövs olika beskattningsprinciper. All beskattning skall grunda sig på tydliga lagar. Också motiverade och politiskt önskade undantag, skall vara väl grundade. Därför måste såväl skatteekonomiprincipen som integrerad beskattning grunda sig på motiverade transparenta av folket accepterade regler.

7.8.3. EU:s inflytande

Det internationella inflytandet påverkar vid demokrati med dess internationella handel varje land som är delaktigt i detta system. Då Finland är en medlemsstat i EU och har godkänt Europeiska mänskliga rättigheter måste också vi ta hänsyn till de egna regler vi

¹⁴⁶⁹ Rawls (2005) s. 131.

inom EU bidrar till. En egenhet för Finland är två nationalspråk. De synergifördelar en tanke kan uppnå, inom nationell lagstiftnings tänkande kan leda till en fördel i en stat med två jämlika språk. Dels måste man skapa eller precisera begrepp, som lika kan förstås oberoende av vilket nationalspråk som används, dels måste begreppen noga avvägas som rätta. Som exempel på handikappet i en engelsk OECD förlaga, som inte känner till en församling som ett offentligt rättsligt samfund, har lett till avsaknaden av beskattningsregler i ett dylikt fall mellan två nationer, där kyrkan eller församlingen utgör ett offentlighetsrättsligt samfund. Detta kan leda till att en person i utlandstjänst förblir obeskattad. Den rättsliga lagtolkningen och praxis kan också inom Europa skilja sig markant. Så *Code de Civil* och *Bill of Rights in Common Law* samt *Allgemeines Landesrecht*,¹⁴⁷⁰ dessa nationers nationella franska, brittiska respektive tyska lag utan garantier för att dess särskilt väl går att helt konvertera annat än vad beträffar språket. Då många länder redan inom EU har skilda rättstraditioner är en total lagharmonisering svår att förutspå på kort sikt. Det centrala t.ex. i företagets inkomstbeskattning måste beakta de enskilda förhållandena i respektive EU-lands företagskultur. Men beskattningen måste från början först få någon form av en gemensam bas.¹⁴⁷¹ Desto viktigare framstår därför EU:s Lissabonfördrag med strävan till en gemensam linje åtminstone inom EU.

Moral, etik och språk skiljer åt medlemsstaterna inom EU. Allt från grunder i romersk rätt för de flesta länder och antiken finns redan inom kristendomen tre stora religioner den katolska, den ortodoxa och den lutherska. Därför kommer de enskilda språken och förståelsen av andra att vara ett måste om målet är enhetlig skolning som Bolognaprocessen på universitets nivå är. Enhetlig sjuk- och socialvård som så skulle också kräva någon form av enhetlig beskattning. Samtliga länder har ändå motsvarande form av någon progressiv statsskatt, tullfrihet mellan unionens länder och mervärdesskatt. Dessutom har flera länder egen kommunalbeskattning och en del länder kyrkoskatt medan andra har budgetmedel för kyrkans etik.¹⁴⁷²

Inom EU har parlamentariker skilda ersättningar och respektive land har lägre beskattning av EU representanter än den övriga befolkningen. Jämför detta med kommunal- och kyrkoskatten i Finland där varje kommun och församling själv få ta ställning till skattesatsen. En form av integrerad beskattning med eliminering av en del av den kedjebeskattnings eller aggregerade beskattning som annars skulle uppstå inom EU är central.

¹⁴⁷⁰ Kauffmann (1996) s. 141 f.

¹⁴⁷¹ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/common_tax_base/cctbwp1finalrev1_en.pdf s. 3.

¹⁴⁷² Erä-Esko (2009) s. 72.

7.8.4. Den mänskliga friheten och rättigheterna

Den mänskliga friheten och rättigheterna har genom icke diskrimineringen en stark förankring också inom beskattningen.¹⁴⁷³ I förbigående kan man notera att tjänstemän anställda i EU-förvaltningen har en lägre beskattning än medlemsstatens medborgare. Då kan man fråga sig mot vad skall man ha lika skatt? Skall statstjänstemän ha ett statstjänstemannaavdrag från beskattningen? Vad är mindre diskriminerande, en differentierad beskattning oberoende av inkomsten storlek, med beroende på den funktion som inkomsttagaren härrör sig ifrån? Är det rätt att skattebetalaren också betalar tjänstemannens skatt?

6 § GL år 2000 kräver lika behandling utan diskriminering i linje med mänskorsrättskraven.¹⁴⁷⁴ 21.2 § GL är i överensstämmelse med Europas människorättsavtal i artikel 6.¹⁴⁷⁵ 15.1 § GL garanterar individens skydd av egendom och 21 § GL rättsskydd som tryggar rätten till god förvaltning. De mänskliga rättigheterna har sin grund i samhälle i omdaning på randen av eller efter en revolt.¹⁴⁷⁶ Enligt 81 § GL skall individens rättigheter i alla avseende beaktas i den offentliga rätten, vilket även gäller beskattningen.¹⁴⁷⁷ Finland ratificerade avtalet om de mänskliga rättigheterna 10.5.1990,¹⁴⁷⁸ varvid all lagtillämpning inklusive beskattning inte före detta datum ens implicit lagtekniskt behövde ta ställning till de mänskliga rättigheterna, men nog efter. EMRK bör respekteras så att en individ inte behöver vända sig till EMRD. Det är en tidskrävande process men med de andra regelverken ett led i den moderna Europén rättstrygghet. Motpart är medborgarens stat.¹⁴⁷⁹

En fungerande rättsliberal konstitution bör ha tillräcklig och skäligen förståelse bland folket för rättvisa. Rawls uttrycker detta på följande sätt:

”Det slag av stabil rättvisa som skälighet kräver vilar således på att den är en liberal politisk uppfattning som syftar till att kunna godtas av medborgarna som förnuftiga och rationella såväl som fria och jämlika personer.”¹⁴⁸⁰

Medborgarens rättsliberala uppfattning i en konstitutionell politisk demokrati bygger på individens möjlighet som kollektiv att påverka den politiska makten.¹⁴⁸¹ I linje med detta skall beskattningsprinciperna ses. Den marginellt fattigaste bör inte ha det sämre än

¹⁴⁷³ Pikkujämsä (2001) s. 13 f.

¹⁴⁷³ Jyränki (2000) s. 311. Tikka (LM 1999) s. 982.

¹⁴⁷⁴ Jyränki (2000) s. 313.

¹⁴⁷⁵ Jyränki (2000) s. 311. Tikka (LM 1999) s. 982.

¹⁴⁷⁶ Williams (2003) s. 19.

¹⁴⁷⁷ Sakslin (1999) s. 1002.

¹⁴⁷⁸ Scheinin (1999) s. 742.

¹⁴⁷⁹ Äimä (2011) s. 374.

¹⁴⁸⁰ Rawls (2005) s. 253 f.

¹⁴⁸¹ Rawls (2005) s. 254.

att han skäligen kan klara sig. En tjänstemannakår som också hamnar i ekonomiskt trångmål utan skälig utkomst, är grunden för korruption. I ett samhälle där tjänstemannens lön utgår med en låg avlöning och till största delen utgörs av avgifter¹⁴⁸² som tillfaller tjänstemannen personligen finns alltid risken för korruption för att dryga ut inkomsterna, och skäligen kunna finansiera sin och familjens utkomst. Ett prestationstänkande för tjänstemän med låg lön och avkastning ledde till det ryska tsardömet fall. Mot detta är då en politisk koncensus och integrerad beskattning att föredra.

7.8.5. De skilda beskattningsprinciperna

Den progressiva beskattningen¹⁴⁸³ kan i ett modernt samhälle förefalla att vara mest rättvis. Detta ger vid handen den så kallade skatteförmågeprincipen. I och med uppdelning av förvärvsinkomster, kapitalvinstavkastning och samfundsskatteintäkter är det tre skilda inkomstslag som kan beskattas. Dessutom finns konsumtionsskatten, mervärdesskatten som varje medborgare oberoende av förmögenhet kategoriseras efter minst två av dessa beskattningar. De minst bemedlade kan ha socialstöd och hamnar ändå för konsumtionen att erlægga någon av de integrerade tre nivåerna av mervärdesskatt.

Välbeställda medborgare kan ha ett aktieinnehav och beroende av samfundets struktur och ägarförhållande kan vinsten beskattas som dividend eller kapitalinkomst, samfundsinkomst för samfundets vinst som inte är progressiv eller förlust som kan utjämnas under ett antal år. Särskilt familjeföretag har dividendbeskattningen fri till 60 000 euro. Enligt Moëll är all skatterätt ett verktyg för att nå skilda politiska mål.¹⁴⁸⁴ Proportionalitetsprincipen som en systematisk rättsnorm berör all beskattning. Legalitetsprincipen minimerar olagligheter och godtycke genom att beskattningsuttaget sker enligt lag. Likformighetsprincipen bör garantera lika fall - lika hantering. Därför sammanförs motsvarande beskattningsfall vid besvär före avgöranden. Då kan tyvärr vissa fall få vänta lite längre på behandling än andra vid besvär, vilket inte är god beskattningssed. Neutralitetsprincipen bör leda till att politiska skattebeslut inte medför prioriteringar som leder till skev beskattning.

Utgår vi från dessa principer kan vi sedan konstatera att skilda ekonomiska förhållanden och politiska målsättningar skapar behov av skälig differentierad beskattning. Borde det kallas differentieringsprincipen eller skatteekonomiprincipen eller integrerad beskattning leder detta till att särskild hänsyn fås vid skilda målsättningar. Särskilt som

¹⁴⁸² Hopkins (2003) s. 573. Detta var vanligt i det feodala Ryssland. Man kan lätt uppfatta det som mutor.

¹⁴⁸³ Pigou (1960) s. 85 ff.

¹⁴⁸⁴ Moëll (2003) s. 15.

överordnad princip kunde skattedifferentieringsprincipen för skatteekonomiprincipen och beskattningsintegrationsprincipen ses. Skattedifferentieringsprincipen förutsätter att den särskilda målsättningen kan förankras i samhället som rättvis bland medborgarna utan att de sämst ställas läge försämras. Leder skattedifferentieringsprincipen till en totalt sett lägre beskattning har den fyllt ett rationellt behov för skattebetalaren. Medför det dessutom möjligheter för fiskus att ta ut mindre beskattning än tidigare kan därigenom ett förfarande utan att inskränka på service antagligen anses rättvist.

Målet att nå en skattedifferentieringsprincip grundar sig på realiteten att minska trycket på aggregerad beskattning av medborgaren, och ändå bevilja särskilda skatteavdrag inom förvaltningen. Här är begreppet aggregerad beskattning använt som någon form av skatt på skatt. I framtiden kan man knappast förvänta sig att beskattningen blir förenklad. Allt mer expertis kommer att bli av nöden, och tyvärr kan det medföra en ny form av orättvisa. Den som saknar ekonomiska resurser att anlita skatteexperter bör därför ha rätt till beskattningshjälp, som motsvarar dagens offentliga rättshjälpsbyråer. Rawls anför ett index över primära nyttigheter som en politisk fristående åskådning. Index görs med överlappande konsensus. Han förklarar att index behandlar primära nyttigheter, som omfattar uppfattningen av det goda förbundet med skälig balans dem emellan.¹⁴⁸⁵ Applicerat på beskattning och de komponenter jag anført om arbete, köpkraft, ekonomisk effektivitet, hushålls- och andra avdrag samt ett garanterat existensminimum kan lika väl skapa ett beskattningsindex. Även kapital- och samfundsbeskattning med sina särregler, kan inordnas under denna princip. Mycket av de inhemska reglerna, som redan finns är en ansats mot detta. Det som saknas är en mer målmedveten förankring i beskattning. En sådan beskattning skulle kunna benämnas beskattningsindexprincipen. Detta kunde utgöra en tredje undergrupp i skattedifferentieringsprincipen.

7.8.6. Kritik av beskattningsdifferentieringsprincipen

Trots att man i rättelse av beskattning kan se att skilda sociala och ekonomiska grunder har betydelse också för rättelse av beskattning kan man ifrågasätta olika former av differentieringsprincipen. Avdrag är som så ingen rätt väg i beskattning. All beskattning skall vara skälig och rimlig. Detta gör det onödigt med skatteexperter för enskild fysisk person. ISL införde skattedifferentieringsprincipen i och med uppdelningen i förvärvsinkomst och kapitalinkomster.¹⁴⁸⁶ Också olika entreprenörer skall beskattas lika. Om så

¹⁴⁸⁵ Rawls (2005) s. 258.

¹⁴⁸⁶ VM TM 28/91 s. 112 f.

inte är fallet, måste man se vad som är socialt acceptabelt. De fattigaste kan inte ha tillgång till samma expertis som välbeställda. De kan inte minimera sin redan låga beskattning med lätthet. Vilken vikt skall man därför fästa vid skattedifferentieringsprincipen?

Fördelen är minskad dubbelbeskattning. Ingen deltar i för hög grad, att erlægga också en offentligt anställds hela skatt. Olika skatt för lika lön beror på var lönen förtjänas in! Om en obeställd med låga inkomster slipper lindrigare undan så leder offentligt anställas lägre relativa skatt till konkurrensfördelar. Då så inte behöver vara fallet, gäller det, att verkligen gallra bort konkurrenstjänster från offentlig förvaltning. Flera tidigare statliga verk har privatiserat sina tidigare offentliga tjänster. Detta leder på kort sikt till att dessa anställda inte längre har trygghet av kontinuerlig lön oberoende av konjunkturer. Personalens anslutning till olika fackavdelningar kan också påverka utvecklingen. EU förordar fri rörlighet av arbetskraften för effektiv arbetskraftspolitik och beskattning.

Marknadskrafter ger på kort sikt priset på grund av utbud och efterfrågan. Det innebär att det verkliga behovet regleras av förväntningar. I ett större sammanhang gäller det att ge de politiska agerandena ett nationellt, och senare internationellt trovärdigt intryck. Är finansmarknaden integrerad över flera länder innebär det att det är en av komponenterna som styr. Enbart en nationell avgränsning och egen finansmarknad kan ge rimliga möjligheter till nationella beslut, med löner och beskattning. Då finansmarknaden är över en nationell gräns faller devalvering eller revalvering bort vid en enhetlig valuta som nationell finanspolitik avvägande annars gjort. Även tillgången på arbetskraft och arbetslöshet stör den nationella ekonomin. Frågan är vilken beredskap i en valutaunion de politiska beslutsfattarna har kompetens att agera rätt i. Tidigare har redan språket anförts som en faktor som begränsar. Skatter och finanspolitik är en annan faktor. Beskattningen måste vara rimlig och acceptabel. Genom EU och dess tjänstemäns lägre beskattning vore det rimligt att även acceptera den nationella integrationen av skild beskattning som rättvis. Arbetets art, konkurrensläget och verkliga förvaltningsbehov borde inverka.

Inom marknadsekonomin bör den offentliga förvaltningen utgöra en minoritet av BNP för att trygga fungerande marknadsekonomiska regler. Det innebär en differentierad beskattning av stats-, kommunal- och kyrkotjänstemän. De tjänster som så överhuvudtaget inte kan konkurrensutsättas, skall ha en lägre beskattning. Är lönen inte rimlig söker sig kompetent personal till en marknadsekonomisk sektor som betalar rimlig lön. De demokratiskt valda politikerna kan sakna tillräckligt kompetens och inom offentlig förvaltning med inkompetenta beslutsfattare bör ändå kompetent personal finnas att tillgå för den service, som inte alltid har ekonomisk bärkraft. Nås inte en rimlig lösning

för även finländska tjänstemän, kan det leda till att inkompetenta politiska demokratiskt valda politiker har till sitt förfogande en stab av lojala men inkompetenta tjänstemän. Det liberalrättsliga systemet borde ändå trygga traditionen med ett land utan korrupta tjänstemän. Mutor och grå marknad hör inte ihop med en liberalrättslig syn. Regelverket bör befrämja konkurrens, fri rörlighet och likvärdig behandling.

Niskakangas var aktör i samband med skatteförnyelsen i beskattningen år 2005. Arvelas arbetsgrupp, låg till grund för en sammanställning av den reformen.¹⁴⁸⁷ Konformt med förnyelse av beskattning på politiska grunder är Hetemäkis arbetsgrupp tillsatt med ett delbetänkande den 21 juni 2010. Niskakangas ingår i denna grupp. Han har doktoreerat i skatterätt 1983.¹⁴⁸⁸ En referens till ekonomiedoktor och jurisdoktor Kukkonen finns i betänkandet.¹⁴⁸⁹ Juris dr Määttä refererar betänkandet till vis à vis småföretags skatteutgifter per anställd, som är högre än dessa för storföretag.¹⁴⁹⁰ Juris dr Malmgren noterar att skatteavdrag för räntor inte är identisk i all rörelseverksamhet.¹⁴⁹¹ Samtliga fyra anlitade doktorer har i tiderna disputerat vid Helsingfors Universitet. Grunden i skatterättslig forskning förefaller mig ändå något knapp i denna beredning, men önskar inte dess mer ta ställning till ett PM som utgör en mellanrapport. Symptomatiskt visar det dock på att beskattningsproblematiken rör på sig och engagerar. Kanske Niskakangas erfarenhet och suveränitet garanterar en tillräcklig grund för en god beskattning även efter år 2010. En risk är att det är mera politiskt än skatterättsligt och nationalekonomiskt adekvat.

Inte helt oväntat kan en strävan efter skattepolitiska lösningar, leda till skatterättsliga mindre önskade resultat. Myrsky konstaterar att 1988-89 skedde en total förnyelse av beskattningen. År 1992-93 förnyades kapital- och förmögenhetsbeskattningen och år 2004-05 företags- och kapitalreformen.¹⁴⁹² Myrsky anser, att den finländska kapitalbeskattningen internationellt sett är konkurrenskraftig.¹⁴⁹³ Det primära målet för all beskattning, bör man komma ihåg, bör sträva efter stabilitet och förutsebarhet och att den är tillräcklig. För detta krävs, effektiv administration och den offentliga ekonomin bör ej skadas genom alltför låg beskattning.¹⁴⁹⁴ Finansministeriets promemoria 51/10 visar på svårigheter för en generationsväxling, om den som sådan träder i kraft. De särskilda arrangemang med 60 000 euro i skattefri dividend för olistade familjeföretag, som också

¹⁴⁸⁷ Niskakangas (2004 a) s. 15.

¹⁴⁸⁸ Linnakangas (2010) s. 15.

¹⁴⁸⁹ VM TM 37/10 s. 37.

¹⁴⁹⁰ VM TM 37/10 s. 119.

¹⁴⁹¹ VM TM 37/10 s. 74.

¹⁴⁹² Myrsky (DL 2010) s. 651.

¹⁴⁹³ Myrsky (DL 2010) s. 656.

¹⁴⁹⁴ Myrsky (DL 2010) s. 663.

Myrsky påtalat, föreslås neutraliseras med sänkt samfundsskatt och höjd skatt för kapitalinkomst.¹⁴⁹⁵ En annan komponent som gäller lika behandling av boende, eget investerat boende eller hyra,¹⁴⁹⁶ samt fastighetsbeskattning svarar väl mot den reflektion jag gjort ovan med förslag att på ett eller annat sätt nå större intäkter av skatt just genom boendet. Om det sker med mervärdesskatt eller med fastighetsskatt och bränsleacciser är av mindre betydelse om än specifikt valet av vilken särskild källa individuellt sett är ytterst intressant. Har anfört förvärvsinkomster och kapitalinkomsters särbehandling som dröjde till år 1993 innan denna skillnad trädde i kraft i Finland. Punktskatter har införts för sötsakskonsumtion. Kontentan är att för varje reform är för varje förslag över beskattnings intäktsmarginal hur som helst ytterst små.

Största bristen i finansministeriets promemoria 51/10 är redogörelsen för den skattefinansierade offentliga förvaltningens struktur. Som nu är bollar man med smärre förskjutningar av beskattningen. Radikalt ingripande i utgiftsbehovet utgår.¹⁴⁹⁷ Endast avdraget för boenderäntor eller hushållsavdraget anses utgöra en del av boende och en källa till ökad skattebredd genom minskade avdrag.¹⁴⁹⁸ Henrik Lax anförde vid ett lunchföredrag för Ekonomikandidatföreningen om EU:s oförmåga att ha en invandringspolitik för människor utanför EU. Följaktligen anser jag att arbetskraftsbrist eller pensionsboom är en chimär som helt politiskt kan hanteras om ett land inom EU så önskar. Däremot det som jag kommit fram till i min avhandling om förutsebarhet, rättvisa och rimlig rättvisa genom skatteekonomiprincipen finns intet spår av i finansministeriets promemoria 51/10. En god beskattning skall vara skäligen rättvis utan att öka beskattningstrycket och inflation.

7.9. Sammandrag

Trots globalisering finns det tecken som tyder på att den nationella lagstiftningen kommer att kunna ha sina individuella strukturer. Därför är de skilda principerna och dess utveckling centrala. Inflytandet från andra rättsområden inom EU kommer dock att öka. Endast indirekt beskattning som mervärdesbeskattning berörs av EU-regler. Inkomstbeskattningen följer de nationella bestämmelserna. Någon form av en allmän deklareringskyldighet gäller i de europeiska jämförelseländerna, men det gäller att beakta att varje land har något skild syn på sina preskriptionstider. Särskilt kan man notera att det i

¹⁴⁹⁵ Myrsky (DL 2010) s. 663 VM TM 51/10 s. 19, 25, 34 och s. 219.

¹⁴⁹⁶ VM TM 51/10 s. 28.

¹⁴⁹⁷ VM TM 51/10 s. 19. Pensionsutgifter och minskat aktiva förvärvsarbetare noteras dock.

¹⁴⁹⁸ VM TM 51/10 s. 186 respektive s. 163.

Norge och Danmark finns en snabb behandling av självdeklarationen. Reformen med förhandsifyllda blanketter åt alla medborgare från år 2006 beräknas bidra till snabbare hantering även i Finland. God förvaltning och god skattesed kräver att man måste noggrant och omsorgsfullt i framtiden beakta de mänskliga rättigheterna redan i beredningen av skattelagstiftningen.¹⁴⁹⁹ Särskilda avdrag för fysiska personer som främjar skattebetalning i stället för grå ekonomi kan avdrag som hushållsavdraget bidra till.¹⁵⁰⁰ En särskild enhet för direkt grå ekonomi är grundad i Skatteförvaltningen (L om Enheten för utredning av grå ekonomi 21.12.2010/1207).¹⁵⁰¹ I framtiden förefaller det troligt att skatteförfarandet ändras. Dels kan det ske genom ett totalt nytänkande och en omstrukturering av den direkta inkomstbeskattningen så att här inte heller för finansieringsbehovet föreligger ett sådant, mot jämlikheten verkande hinder, dels genom att tillgodose det stora behov av kompetent arbetskraft som kommer att öka den offentliga sektorns attraktion. Lösningar för minskad dubbelbeskattning för skattebetalaren måste fås tillstånd. Det kan förverkligas genom sänkt beskattning av dessa så att skatteintäkter som används för de offentligt anställdas löner inte behöver höjas utan snarast kan sänkas.

I Finland tillämpas inte avlyft skatt som ett instrument i skatteregleringen. Ett integrerat rättssystem med hänsyn till rättvisa utan att höja den totala beskattningen är på grund av en EU-orienterad utjämning nödvändig. Å andra sidan kan proportionalitetsprincipen bedömas bli allt viktigare i beskattning såväl som den administrativa synen i Finland.¹⁵⁰² Skatterättsmodeller med skilda inriktningar kommer också att kräva översyn som beaktar förändringar i enskilda element, och blir allt vanligare.¹⁵⁰³ Skatter och de sociala utgifterna kan eventuellt senare komma att utvecklas differentierat. Utvecklingen av förvärvsinkomster, kapitalinkomster och fåmansbolags behandling från år 1993 bör fortsätta. Behovet av rättelsen av beskattningen relativa betydelse som ett rättssäkerhets instrument borde komma att avta. Inom offentlig förvaltning strävar man genom god internationell rättssed att intensifiera tjänster. Beslut av betydelse för EU kommer att ha lång och ingående motivering och utförligt domslut. Se t.ex. på C-325/99 *G. van de Water v Staatssecretaris van Financiën*. Det samma kommer att gälla HD och HFD beslut.

¹⁴⁹⁹ Pikkujämsä (2001) s. 36 f.

¹⁵⁰⁰ nc/pintarticle.asp?artikle=3129&language=SWE&domain=VERO Siffror fr. hushållsavdraget år 2004 används av 175 364 st. och värdet är 110,5 miljoner euro, + 630 € per hushåll. Man kan notera att ökningen i antal var 23 % från föregående år.

¹⁵⁰¹ 12 § p. 3 definieras grå ekonomi som verksamhet organiserad för att undvika beskattning.

¹⁵⁰² Kontkanen (2002) s. 454.

¹⁵⁰³ Haapaniemi (2001) s. 580.

Offentlighet kontra sekretess blir en intressant balansgång. En monetär gränsregel för besvär och rättelse av beskattningen kan i framtiden anses rimlig att införa för att en skälig hantering skall vara möjlig och möjligtvis koncentreras till enbart väsentligheter. Skatteekonomiprincipen kan vara en modell som i framtiden kan vara grunden för beskattningen av offentligt anställda. Arbetskraftsprincipen inom beskattning kan stimulera anställningar, minska socialt stöd och leda till en degressiv beskattning. Principen är motsatt till skattebetalningsförmågans progressiva beskattning. Även andra anförda principer som beskattningsdifferentieringsprincipen med sina undergrupper beskattningsekonomiprincipen, beskattningsintegrationsprincipen och beskattningsindexprincipen bygger på ett samhälle där grundrättssynen är någon form av acceptans, tolerans och koncensus som Rawls uttrycker det med tillräcklig transparens i beslut om fel och rätt. Ett liberalrättsligt godtagande av nya principer bör kunna grunda sig på en rättvis-uppfattning hos en social enhet på gränsen till det praktiskt bästa för att kunna fungera i ett samhälle.¹⁵⁰⁴

Tiden för hanteringen av en skatt, samt korrigering av fel är en komponent för god skattesed. Detta anses vara självklart i ett rättssamhälle med god förvaltningsadministration, men all utveckling sker antagligen mer med ökad integration och ekonomisk tillväxt, vilket kan sänka skatterna procentuellt men inte absolut. Centralt är att den rättvisepprincip som tillämpas, har medborgarnas förståelse och är förankrad i det samhälle som beskattningen och rättelsen av densamma verkar i. En integrerad skatt för skilda anställningskategorier kan ställas i relation med nationens utvecklingsskede inom nationalekonomin. Utvecklingen av dessa skeden svarar inte mot uppgiften att lösas här, men är viktig, att hänvisa som ett möjligt och rättvist utvecklingsskede i en allt mer växande ekonomi. Noteras kan att de skeden då ekonomin är mogen, utan inflationsrisk och stabil, kan detta resonemang bli viktigare med en rättvis men integrerad skatt där offentligt anställdas skatt, inte i lika hög grad skall belasta andra enskilda medborgares beskattning. För ekonomiska subventioner har EU restriktioner, vilket inte behandlas här. Beskattningen inom EU skulle genom en total integration förstärkas, men fastän rättelse av beskattning enligt EU-direktiv och Europeiska konventionen om de mänskliga friheterna och rättigheter har än så länge den nationella beskattningen vidareutvecklats som nationell enbart genom att ta hänsyn till detta.

¹⁵⁰⁴ Rawls (2005) s. 271.

8. SLUTSATSER

8.1. Omdöme över slutledningarna

Analys av de undersökningar som jag gjort i denna avhandling ger följande: *Rättelse av beskattning är ett undantagsförfarande, som är ett instrument för laglighet och rättvisa.* En komparativ jämförelse från BeskL till BFL visar på kontinuiteten. Det är förankrat i offentlig förvaltning och dess regelverk. Definitionen av god förvaltning är sedan 2000-talet ett nytt begrepp, vilket vid regelverk utrett visar tre dimensioner. För det första är det förankrat i GL men också i *mänsklig frihet och rättigheter*. Dessutom är den *anpassad till EU regler*. Effektivitet försöker det uppnå genom rationella åtgärder, övervakning av inköpta tjänster och rättssäkerhet för medborgaren. Det sker genom *124 § GL*, där myndigheter måste kunna övervaka de inköpta offentliga tjänsterna. *21 § GL* kräver att all offentlig förvaltning skall tillämpa god förvaltning. I en privat verksamhet är detta i en kontinuitetsprincip självklart, men för myndighet måste finnas ett transparent regelverk. Det sker och har enligt analysen förverkligats genom skilda regelverk i lag. Vid missnöje eller om medborgaren anser lagarna vara fel tillämpade har sedan Karl XII:s tid *justitieombudsmannen* och dess ämbete möjligheter att granska ett ärende. Nationellt beslut kan också underställas EU domstol. Årsberättelsen från JO visar på, att det är främst tiden som enligt finländska normer i många fall är för långsam för slutliga avgöranden. Här har forskningen visat på ett behov av utveckling och de normer som verkligen bör gälla. Hur nå rationell, förmånlig offentlig förvaltning med attityder hos tjänstemän och i lag, är den utveckling som ger möjligheter till fortsatt specifik forskning.

Regelverket av rättelse av beskattning visar undersökningen har utvecklats såpass mycket, att allt mera *skatteexpertis är viktig*. Fastän fallen minskat sedan BFL trätt i kraft visar prejudikat att det finns ett behov av särskild kunskap, för att eliminera fel i beskattningen. Rättelse av beskattning och andra korrigeringsmöjligheter enligt lag om beskattningsförfarande, har minskat besvären. *Behovet av specialistkunskap kan leda till, att varje skattebetalare trots lika inför lag inte är det i praktiken*. Resonemanget avser att verklig rätt för skattebetalaren skall gälla. Skatteförvaltningen har ändå möjligheter, att ge råd och hjälp åt skattebetalaren. I Finland finns ändå ännu inte särskilda skatteberedarbyråer. Detta sköts som bifunktion med experter på bank och juridiska byråer. Beroende på kundens skilda ställning i bankförhållandet har rättvisan i detta inte undersökts. En nisch i god skatteförvaltning för medborgaren skulle utveckling av pri-

vata skatteberedare vara. Systemet med undantagsförfarandet, rättelse av beskattning, visar ändå på en legal rättssäkerhet i stort.

Beskattningsförfarande har skilda paragrafer som beaktar god förvaltning. Stävan att nå rättvisa har man försökt garantera genom *god skatteförvaltning i 26 § BFL*. Motivering av beslut skall garantera transparens. Genom att inrätta Enheten för bevakning av skattetagarnas rätt med skatteombud, har rätten för fiskus särskilda och även enskilda intressen ökat. Utvecklingen i beskattning har ökat allt mer i strävan, att stärka god skatteförvaltning. I detta avseende visar kapitel fyra på strävan att förankra beskattningen i god offentlig förvaltning. Sekretess och transparens är reglerat så, att de inte utesluter varandra. Den enskildas uppgifter är inte öppna för transparens, men strukturen svarar mot krav på öppenhet. Likhet inför lag garanteras genom jämförelse med motsvarande fall är en strävan till ökade möjligheter att avgöra hur gränsfall beaktas. Godtycklig eller beskattning enligt skön har knappast mera en plats i god förvaltning.

Anpassning till globalisering sker med olika avtal och officiella konventioner som är ratificerade. Trenden av samhället i globalt hänseende belyser den anpassning en nation ställer sig till den liberala demokratiska rättsdoktrinen som gäller inom det rättsområde som gett influenser till nationen. Utan att beakta nationell och global rättsetik är det svårt att avgöra vikten för konventionernas inflytande på nationella beslut. Det måste föreligga en harmonisering av moralen och rättssynen, för att kunna jämföra och acceptera externa rättsnormer utifrån de nationella grunderna. För detta ändamål måste en kort redogörelse ges av skilda nationer och dess influens på en nationell rätt. Konsumtionsskatter grundar sig på nationella beslut. Ändå gäller här att en till EU ansluten nation anpassar sin mervärdesbeskattning till EU-direktiv. Betydelsen av korrekta översättningar visar en gravgårds momsbeslut som efter ett antal år korrigerades med korrekt tillämpning för tjänster i samband med begravingar och gravplatser. Ett annat fall är normeringen för importerade begagnade bilar till Finland. Analysen av specifika områden inom mervärdesskatten visar tydligt på ett utvecklingsbehov. Enligt Pikkujämsä anser han att utvecklingen mellan EU och Finland för mervärdesskatter ger ett litet nationellt spelrum, medan fastighetsskattens Moms visar på försök till anpassning men tar upp svårigheten att harmonisera frivilliga åtaganden.¹⁵⁰⁵ Detta stämmer väl överens med mina analyser av de specifika områdena och visar på ett behov av ökad förståelse och utvecklingsbehov. Rättelse av beskattning bör inom EU ske inom skäligen tid (E 26.09.2000 *J.B. v. France*). De nationella reglerna och lagarna är ändå de som skall gälla, vilka skall an-

¹⁵⁰⁵ Pikkujämsä (2001) s. 520 f.

passa sig till EU och OECD konventioner och normer. Instrument som förhandsbesked är även accepterat som komponent i ett fungerande rättssamhälle.

Inom beskattning skall varje medborgare ha rätt att fritt välja sitt land och behandlas lika, som andra medborgare inom nationen. Den mänskliga friheten och rättigheterna skall gälla så väl som vara integrerat, som harmoniserade utan diskriminering. Europeiska Människorättskonventionens tillämpning gäller att beakta också i medlemsländernas beskattning. Detta framhäver också *betydelsen av liberal rättslig demokratis samhällssyn. 1:1.2 § GL beaktar den enskilda människans frihet och rättigheterna i Finland. 6 § GL kräver allmän och likabehandling av medborgare och det omfattar också beskattningen genom 6.2. § GL som förbud mot diskriminering.* Rätten till prövning av beskattning anses genom detta vara tryggat också i GL. Skydd mot egendom och förvaltning anses 21 § GL ge rätt till lika och god förvaltning vid rättegång. Specifikt i Finland är 17 § GL med krav på två nationalspråk. Trots språklig mångfald i EU är tvåspråkighet inte automatiskt reglerat inom EU. Förankring i GL och människorättskonventioner visar ett rättsfall före underskrivande av konventionen. I detta fall var beskattningen inte i konflikt med människorättskonventionen i nationell domstol och för människorätts domstol var detta inte möjligt att begära besvär som ett fall i ett land utanför konventionen. Uttömmande kan denna konvention inte behandlas på grund av få rättsfall som berör beskattning. *Legalitetsprinciper kan ändå helt allmänt anses vara normgivande enligt denna avhandling.*

Beskattningsprinciper är det legala regelverket som tryggar den rättvisa beskattningen oberoende av tillgång till skatteexpertis eller att ifrågasätta fel med rättelsebehov. Skattebetalningsförmågeprincipen är allmänt godkänd. Den traditionella kumulativa effekten leder till mera anställda och ökat behov av beskattningsmedel. Ändå finns i beskattningen en hel del sociala avdrag. Också avdrag eller förmåner för ett ekonomiskt arrangemang är legio. Utgifter i privata hushåll för anställande av service med rätt till skatteavdrag, är en skattereducerande regel. Särskilt förändringen av bolagsbeskattningen innebar specifika avdrag i familjebolag. Detta för att eliminera ekonomisk, individuell oskälighet och stimulans av entreprenörsverksamhet. Utgår vi från detta kunde man tala om en integrerad beskattningsprincip, närmare bestämt en skatteekonomiprincip. *Skatteproportionalitetsprincipen avser som i liberalrättslig syn skälighet.* Skattelegalitetsprincipen kräver lag, för allt skatteuttag och skattefinansierade ändamål. Rätt beskattning har ansetts enligt skatteförmågeprincipen rätt att vara progressiv. Som inom all rätt är skattelikförmighetsprincipen i dag gängse norm. Alla beskattningsfall skall be-

handlas lika. Olika beskattningar skall följa skatteneutralitetsprincipen, vilket innebär att skild beskattning inte får ge en skev fördelning vid beskattning och val av form för det ekonomiska skatteunderlaget. Med en fast procent tas skatt ut vid kapitalbeskattning och samfundsbeskattning. De fall som beskrivits ovan ställer krav på en ekonomisk integrerad beskattning. De särskilda former och behov som finns för finansiering av förvaltning kan ske på skilda sätt. Skälighet bör vara tongivande. Trots brott mot lika skatt för samma inkomst har vissa offentliga tjänster t.ex. för EU-tjänstemän, en integrerad beskattning. Presidenten har skattefrihet enligt traditionen och all skatt för kungen och den service han ger åt sina undersåtar är även skattefri. Då en stor del av service sker för stora investeringar och tjänster, som staten står för, skall detta finansieras med beskattning. Skulle en tjänsteman ha ett integrerat skatteavdrag som avdras av en medianlön kunde hela beskattningen sänkas, med motsvarande procent för alla medborgare.

Här har jag härlett beskattningsprinciper som kan ses som skäliga. *Rättelse av beskattning fungerar implicit, som en komponent vilken följer god förvaltning. Orättvist kan vara ett alltför invecklat regelverk, som inte ger alla medborgare samma rätt.* En dynamik i beskattningen, som sänker det allmänna kravet på ständigt utökade skatter kunde vara, en integrerad beskattning som utsträcker sig till offentliga tjänster. Regelverket i detalj, antyds bara med ett par exempel över dynamiken i resonemanget. En allmän rättstrygghet anses som helhet föreligga, om förhöjning av skatt eller ett oskäligt skattetryck kan minimeras. *God skattensed har i dag allt mer tillämpats och analysen visar också, att den bör kunna ske även med olika former av differentierade beskattningsprinciper.* Rawls uppfattning av stabil rättvisa som skälighet vilar på en liberalrättslig politisk uppfattning. Härvid skall medborgaren kunna omfatta det som förnuftigt och rationella.¹⁵⁰⁶ Detta bör vara förankrat i ett accepterat politiskt mål. *Då skattedifferentieringsprincipen med lägre skatt för samma inkomst för offentligt anställda grundar jag på ett rationellt effektivt samhälle med onödig service privatiserad och med helhetsmålet att för en liten sektor skattebetalare ha lägre skatt för att minska dubbelbeskattning med målet att sänka den totala beskattningen.* Systemet kan jämföras med privata koncerner där ett innehav av aktier och utdelning till en viss nivå svarar mot minskad dubbelbeskattning. På motsvarande sätt resonerat kan ett politiskt mål vara att den offentligt anställda inom rimliga ramar har ett offentligt rättsligt löneinkomstsvdrag. Frågan är bara förankring i det politiska medvetande som en skälig beskattning till individuell fördel.

¹⁵⁰⁶ Rawls (2005) s. 253 f.

8.2. Sammanfattning

Rätten till rättelse av beskattningen tryggas i beskattningsförfarandet till den del ett adekvat register finns som sammanställer inkomna uppgifter. Bästa kompetens kan användas genom grundande av en administrativ enhet, Skatteförvaltningen, där när särskilda färdigheter behövs besitter expertkunskap för alla skatteverk, vilket ökar skattebetalarens säkerhet och jämställdhet. Vid personbeskattning bör beskattningen inte vara för komplicerad, så att kompetensnivån kan svara mot behoven. Dessutom bör skattebetalaren ha rätt att tro på Skatteförvaltningen. Vid varje förändring av verkställd beskattning, skall den skattskyldige höras. Då en stor del av kunderna utgör skattebetalare som är berättigade till normala grundavdrag kan skattebesked inom ramen för beskattningsförfarandet användas. Senare framkomna fel har smidiga rättelsemöjligheter. Rakare och förenklad administration riktar resurserna till specialproblem och förebyggande verksamhet. Ny skattelagstiftning kan bättre beredas och förhindra utdelning av obetalad skatt som utgör gottgörelse i dividendskattelagstiftningen vid justeringen av lagen.

En speciell trend som framkommit i prejudikaten är följande:

- redan inlämnade besvär kan inte väckas i annan instans för beslut
- vikten av att inte försitta tiden
- specifika lagar går före allmänna
- en given dom gäller.

Speciellt viktigt är i samtliga lagar att den skattskyldige själv i varje skede av förändring av beskattning höras, och bereds tillfälle att föra sin talan. Detta har inte varit fallet i äldre rätt men har redan enligt prejudikat eller tillämpningar sett dagens ljus under 1990-talet. Dessutom skall ett beslut alltid vara väl motiverat. Det nya fenomenet är ändå särskilt kodifierat och utförliga beslut varav ett finns som C-325/99 *G. van de Water v Staatssecretaris van Financiën*. I bilaga 1 finns också en förteckning över de 5 lagar som ger rätt till rättelse av beskattning. Bilaga 2 reflekterar för fiskus en differentiering av rätt till skatt genom olika former av beskattning. Dessutom är beskattningen ytterst differentierad genom de skilda skattelättnaderna. För inkomsttagare är särskilt hushållsavdraget i bilaga 3 en specifik lag. Bilaga 4 visar utvecklingen av beskattningen från åren 1982 till år 2008. Bilaga 5 ger en jämförelse med skatteuttaget åren 2000-2010. Bilaga 6 visar skatteförvaltningens administration. Inget tyder på en försvagning av rättskyddet. Ett internationellt harmoniserande kan dock öka trycket på snabbare lagändringar och uppmärksamhet på att oavsedda skatteförmåner eller frihet inte uppnås. Den interna fördelningen hos fiskus förefaller fungera och en viss utveckling vid

orättvisor av socialskyddsavgiften, Momsen och fastighetsskatten har skett. De kan annars leda till någon form av dubbelbeskattning och sålunda en förhöjd skatt, utan att skattebetalaren kan påverka detta. Administrativt är skattesystemet byggt så att man kan besvara sig, få lika behandling för lika fall och har en rättssäkerhet. God skatteförvaltning garanterar skatterättssäkerhet i samhället. Skatterättssäkerhet bygger på att förhandsbesked kan fås och motsvarande fall kan räkna på dess giltighet. Skatterättssäkerhet bygger på god skatteseed som garanterar att ärenden kan korrigeras vid fel av ömse parter och föras upp och höras inom ramen för den goda skatteförvaltningen. Rätt uppbyggt och med rätta utvecklingsmöjligheter kan genom olika instrument ss. rättelse av beskattningen bevisas att det råder en god skatteseed inom ramen för god skatteförvaltning. Grundlagen år 2000 tog in kravet ”*rätten till god förvaltning*”. Det är förverkligat inom offentlig förvaltning genom lagar som gäller stat, kommun och kyrka samt genom förvaltningslagen 6.6.2003/434. God förvaltning gäller saklig behandling, rätt att besvara sig över beslut och då bör man också få besväransvisningar. Ett beslut skall vara väl motiverat, samt ges så snabbt som möjligt, alltså med effektivitet i tid. Förvaltningsprocesslagen är ett kompletterande instrument. Dessa lagar är uppdaterade och beaktar internationella konventioner.

God förvaltning är implicit också det att det finns god skatteförvaltning. En god förvaltningssed utan dubbling (§ 26 och § 26 a-e BFL), bör också kunna sträcka sig till en god skatteförvaltningssed. Ingen enhet inom offentlig förvaltning är en isolerad enhet där man inte måste beakta effektivitet, konkurrenskraft med service, för att svara mot de krav, som ett modernt samhälle ställer. Internationalisering leder till, att även utanför kärnområdena en god service och den enskilda människans frihet och rättigheterna indikerar på ett bättre samhälle. I och med att rätten till rättelse av beskattningen funnits sedan de egentliga skattelagarnas grundande, kan man konstatera att rättelse av beskattningen implicit är en komponent i god förvaltning.

Ingående och långa processer och mål endast av betydelse kan vara en vision i framtiden om skatten sjunker och en enhetlig låg proportionell skatt tas ut. Den rationella driften, och koncentration till väsentligheter kunde på sikt vara en rättssäkerhet som lämnar mindre fel obeaktade. Ger det en oförtjänt fördel eller nackdel anses att en sänkning av den allmänna inkomstskatten, har givit skälig kompensation. En *skatteekonomi-princip* kan vara framtidens modell med degressiv beskattning, där skatten är till för att öka den ekonomiska aktiviteten och den vägen, med lägre skatt, få in ett tillräckligt skatteunderlag. I stället för skattetransfererande utgifter fås skatteintäkter. En degressiv

skatt uppvisar arbetskraftsprincipen i beskattningen av socialskyddsavgifter. Den kunde också kallas skattereduktion för sysselsättning.

Oberoende av proportionalitetsprinciper och också andra beskattningsprinciper, är rättssamhället och den ekonomiska tillväxten, som leder till att skattens absoluta nivå inte behöver höjas. Om än den proportionella delen avtar i en BNP under kraftig tillväxt, krävs det förutsättningar ur rättssäkerhets synvinkel, rätt till rättelse av beskattning. Det blir ett rättsinstrument, vilket tryggar god förvaltning med en skälig skatt, för de tjänster medborgaren i en välfärdsstat har rätt, att förvänta sig.

Den enskilda människans frihet och rättigheterna är en indikation på strävan till ökad rättsliberalism. Detta visar på grogrunden för såväl bindningar men också risk för sammanbrott. Skall fri rörlighet och kulturer utan gränser få råda är inte en skatterättslig fråga. Det viktiga är att inom staten, har denna suverän rätt i demokrati att stifta sina lagar utan att kränka den mänskliga friheten och rättigheterna. Viktigare än så är möjligheten att ge social trygghet för de som har det sämst ställt och ändå ha ett rättssamhälle. JO verkar som en fristående myndighet vilken tryggar lagligheten av lagarna.

Integrerad beskattning i arbetsgivarens socialskyddsavgift ger tre klasser där den lägsta är, för de minsta företagen och den högsta för de största. Dels är det integrerat enligt omsättningen, dels enligt avskrivningarna. Enligt detta resonemang kunde man tänka sig en integrerad beskattning beroende på arbetsgivarens juridiska ställning. Den aggregerade beskattning som nu gäller all offentlig anställds hela lön kunde beaktas med vissa varianter så att en norm lön inom branschen har en viss procent lägre avlöning och motsvarande skattereduktion, jämfört med lika lön och lika skatt. Redan Platon konstaterade att möjligheterna i statens tjänst, inte skall vara att skapa förmögenhet för ämbetsmannen av skatter och bevillningar. Dessa bör stå i proportion till varje medborgares värde.¹⁵⁰⁷ Vilken modell och vilket argument en reduktion av beskattning inom offentlig förvaltning bäst gagnar service och reducerar enligt gängse uppfattning en form av skattebetalarnas dubbelbeskattning eller aggregerad beskattning är en politisk avvägning. Även moralen inom tjänstemannakåren och samhällsetisk begränsar en rättvis attityd. I en demokratisk stat i harmoni med ett offentligt förnuft,¹⁵⁰⁸ bör tilltron till statsmakten och rättssäkerheten vara väl förankrad i medborgarna till den politiska rättvisan.¹⁵⁰⁹ Detta också så, att en balanserad integrerad skatt skall kunna omfattas av envar.

¹⁵⁰⁷ Platon (2008) s. 201.

¹⁵⁰⁸ Rawls (2005) s. 134 ff.

¹⁵⁰⁹ Rawls (2005) s. 59.

SUMMARY TO THE CORRECTION IN TAXATION

AN IMPLICIT COMPONENT OF GOOD ADMINISTRATION AND TAXATION PRINCIPLES

1. Introduction

After the Second World War most of the West European countries has reformed their Constitution Act (CA, Constitution of Finland Act = CoFA). In the EU conventions there are the rights of peoples according to Article 6.¹⁵¹⁰ In international adoption there is an explicit decision to reform the administration.¹⁵¹¹ In a modern community the collective utility is financed by taxation.¹⁵¹² That is why different laws are used for the public administration. The goal for a modern state is therefore point out four components. The first component is a rule for the administration. The second component is how to produce public service and how to distribute advantages. The third component is how to economy of the public service is conducted. For the fourth component how it is in the almost public surrounding there was it is produced used.¹⁵¹³

Correction of taxation is known since the 1920:ties. In the Government proposition (GP) to the Riksdag (rd) there is added also improvement about the national language service in good administration.¹⁵¹⁴ Notable is that taxation is a component to finance public service. Any confiscator taxation is not allowed thou it ought to be proper with a legal right to all citizens as an individual.¹⁵¹⁵ Here one can see that not only the legal right but also the proper, effective and swift administration would be brought about.¹⁵¹⁶ With the fiscal aim to finance public service there are others with a political as social and family transferring purposes as well as economical and just politically. The individual right of justice is not to be mixed with the political aim of different kind. In the beginning of the 1990:ties there were not any studies about the appellation and legal rights.¹⁵¹⁷ In Finland as in the rest of the Northern Counties all law would be bye-laws regulation statutes from the Riksdagen. Taxation ought to have all of them bye-law regulations statutes.¹⁵¹⁸ (See CoFA Cap. 7. 81 § 1999/731).

¹⁵¹⁰ Pikkujäämsä (2001) p. 13; Hallberg (Verotus 1998) p. 125.

¹⁵¹¹ Niemivuo – Keravuori-Rusanen – Kuusikko (2010) p. 3.

¹⁵¹² Lodin with others p. 1.

¹⁵¹³ Mäenpää (2003 b) p. 6. Comp. Kontkanen (2002) p. 192.

¹⁵¹⁴ GP 91/2005 rd p. 23.

¹⁵¹⁵ Andersson (1964) p. 3.

¹⁵¹⁶ Hallberg (1989) pp. 47.

¹⁵¹⁷ Hallberg (1989) p. 50. Comp. F.ex. Soikkeli (2004).

¹⁵¹⁸ KB 1992:7 p. 4 (earlier RF 61 § 1919/94). Hallberg (1999 a) p.5. That includes the fundamental rights. Taxation can be bye-law regulations statutes since 1992 by an ordinary majority. Andersson (2001) pp. 5.

2. *Public Administrative Procedure*

Good administration in public service is in CoFA 21 § from year 2000 described. Citizens would have an equal, swift, safe and fair justice.¹⁵¹⁹ Good and fair administration was not earlier in tax law defined. Earlier Ståhlberg had thought that in law four stages:

- To listen at a concerned citizens before taken an administrative proceeding
- To refer to the same administrative authorities who have taken the proceeding
- To complain to the superior of the administrative author or some other author
- And finally to have right to appeal.¹⁵²⁰

Kastari consider that in the beginning it was the king that with the rules and first by Machiavelli a modern state was founded.¹⁵²¹ Hobbes view on the Common-Wealth that this is according to “the Lawes of Nature (as *Justice, Equity, Modesty, Mercy, and ...doing to others, as wee would be done to.*”¹⁵²² The legalization principle is according to Merikoski an obligation for the state.¹⁵²³ EU new White Book 2001 [KOM(2001)428] and Constitution Rights (EGT C 364/1) nearly a working paper for the public service declare:

“Five principles underpin good governance and the changes proposed in this White Paper: *openness, participation, accountability, effectiveness and coherence.* Each principle is important for establishing more democratic governance.”¹⁵²⁴

The new Administrative Producer Act (2003/434) has taken this in account. Especially for Finland is the language were a good language ought to be offered to the client in one of the two native languages, Finnish or Swedish. The Administrative Procedure Act is founded on the CoFA 21 §. An Administrative Producer may not delegate tasks to others without taking properly in account the law of order in a state governed by law according to GoFA 124 §. The Act on the Openness of Government Activities (1999/621), direct how the authority shall behave. As a producer as Government that buys out search business, is given limits and rules stipulated. As an example on GoFA 124 § can be taken the City of Halle where the city owned 75,1 % and a private cooperation owned 24,9 % of the stock. C-26/03 *Stadt Halle v RPL Lochau*: The rules of as an Administrative

¹⁵¹⁹ Aer (2003) p. 21.

¹⁵²⁰ Ståhlberg (1940) p. 404.

¹⁵²¹ Kastari (1977) p. 1. Machiavelli (2000) pp. 50.

¹⁵²² Thomas Hobbes: *Leviathan*. Dover Philosophical Classics, Mineola, N.Y. 2006. P. 93. Comp. Hobbes p. 157.

¹⁵²³ Merikoski (1968) pp. 33.

¹⁵²⁴ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0428:FIN:EN:PDF 20.3.2010>.

Producers ought always to be considered thought it is with a private shareholder. An Administrative Producer has always to take care of as well quantitative as qualitative control. In *Parking Brixen C-458/03* as well as the quantitative as qualitative control was arranged. The Public Administration has always to guarantee a good service.

“According to **proportionality and subsidiary** a choose from the government is seen witch best would serves the citizens. From the conception of policy to its implementation, the choice of the level at which action is taken (from EU to local) and the selection of the instruments used must be in proportion to the objectives pursued. This means that before launching an initiative, it is essential to check systematically (a) if public action is really necessary, (b) if the European level is the most appropriate one, and (c) if the measures chosen are proportionate to those objectives.”¹⁵²⁵

A lower national approach can suit better than a national aspiration.¹⁵²⁶ One reason of that bout private and public activates have increase as in Denmark.¹⁵²⁷ Economic of scale whit creation of blocs suit this best. In the EU is the national law from every nation themselves confirmed. But directives and recommendations are given from EU. In the EU-directives it is emphasize as well openness as implication or divisibility. A duty of service may not to any part against marketing oriented service take in account the independence and rights for the peoples. And thought this it has to be good administration.¹⁵²⁸

Fundamental rights are that all similar subjects are treated equal.¹⁵²⁹ A part in good administration is that also in taxes there is an obligation to give a printed answer as rapidly as possible. Fundamental rights are also for the citizens the right to complain when the taxes seem to be wrong. Also here there have to be good administration. A decision has always to have a declaration about the decision. A client can in some respects complain the decision.

To take care of justice there is an “ombudsman”. It can be a “justiteombudsman” (JO) who is as a single civil servant the highest civil servant in the state of law. A JO duty is to compare acts that the constitution law and human rights are followed.¹⁵³⁰ Ombudsman was founded 1713 when Carl XII started the civil servant “Kungens Högsta Ombudsman”. As Erich says there have to be a rule about the border in the right of the state where the public administration is offered.¹⁵³¹ Once a year the JO publish an annual,

¹⁵²⁵ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0428:FIN:EN:PDF> 20.3.2010. pp.10.

¹⁵²⁶ Pedersen – Pedersen (2002) p. 1.

¹⁵²⁷ Pedersen – Pedersen (2002) p. 3.

¹⁵²⁸ Nybergh (2005) p. 46.

¹⁵²⁹ Heuru (2003) pp. 223.

¹⁵³⁰ Viljanen (1999 a) p. 145.

¹⁵³¹ Erich (1924) p. 72.

where one can notice what is in the last year passed. Important is there to notice if *de lege lata* is correct.¹⁵³²

In the modern liberal western society of justice there is an obligation that in a market economy the public service also has to follow a concept including good administration all over as well as for the taxation. In administration HFD 17.10.2000 file copy 2605 the authority has to justify a decision and in BJKS 381/1/05 a decision ought not to delay two years and 4 months. The aim in new acts is that good authority administration is to be followed in all the decisions and behaviour from an authority. Though Habermas's notice that it is up to the collective will and a political decision which are the tools to reach such an aim.¹⁵³³

3. *Taxations Proceeding*

A new act of taxation was adopted: Act of Taxation 19.12.1995 No 1558 in the Finnish statute-book. In 26 § 1 mom the interest for about the taxation taker as the taxation payer have to be taken in account on equal level. Objectivity has to be on every level strictly followed. All of the taxation in Finland is in the care concentrated to the National Tax Board. All taxes are to follow the concept of the good administration. Good administration right is not automatically a part of good tax administration.¹⁵³⁴

The individual right is to have a possibly to complain is the right of appeal if some partners is discontent. Good tax administration demand from authority impartiality. In a trust and fear tax proceeding one have had to make remarks if the taxation is wrong. Rectification in taxes is earlier done in seven years but ought to be in future five.¹⁵³⁵ In good tax administration the authority of course has to be impartial.¹⁵³⁶ "Fair trial" ought always to be followed. A taxpayer has always to be heard in a tax case. In the name of law and order it is mutual important. If the income tax declaration is defect the taxpayer has the right to complete it. All decisions from the authority are to be declared.¹⁵³⁷

A question is if the right to get ratification in taxes correspond to the law and order? If it appears an error in the declaration one has the following possibilities to get it right:

- Correction in the taxation to the taxpayer advantage
- Correction in the taxation to the taxpayer disadvantage

¹⁵³² Hidén (1970) p. 109.

¹⁵³³ Habermas (1997) pp. 41.

¹⁵³⁴ VM TM 36/97 p. 1.

¹⁵³⁵ GP 91/2005 rd p. 31.

¹⁵³⁶ VM TM 36/97 p. 4.

¹⁵³⁷ KB 1992:7 p. 9.

– Taxation new taken place.¹⁵³⁸

Small sums are not included in the correction of taxation. The correction time is two years to the disadvantage for the taxpayer compared with the five years to the advantage for the taxpayer.¹⁵³⁹ Additional taxation is much more important than the right of taxation. The additional taxation appears usually after a taxation control by a manufacturer. A mistake from the authority cannot give an additional taxation.¹⁵⁴⁰ Tax control is a method to get a qualitative and fear taxation. The interest for not paid taxes is to force the taxpayer to pay taxes in does time.

4. *Development in the Taxation*

The legal claim is in administrative order more clear. If there is something wrong it has to be adjusted as soon as possible. The local tax board shall only take note of a claim of correction. In 60:th days a claim over the local tax board's decision has to be made. Without a legal ground any taxes would not be collected.¹⁵⁴¹ It is important for the Nordic Social Welfare that the taxes are flowed. In picture 6 you can see how the finish recession in the 1991-92 lowered incomes and the IT over estimation in the end of the millennium.

The aim of taxation is to give a supply of welfare. Thou the taxation have to be neutral from whatever taxed activity it comes. There to it has to have a neutral taxation and at last it would consist of a neutral investment. The taxpayer has the right to wait for a proper and equal treatment. And in all level there are to be a good administration. The individual right can claim that no retroactive taxation would be allowed.¹⁵⁴² For the tax authority it is important to get an even income. The Skatteombudsmannen take care of the interest for the tax takers. The name Skatteombudsmannen is not really quite adequate to JO because Skatteombudsmannen is under the Finance department. Today it is the department for the right of taxation, with a Skatteombud.

Transparency is to day important in every stage. The information has to be right and fear with a good information process, juridical investigation, right information and information technical are the four main information objects from the authority.¹⁵⁴³ In the modern communication there is very important to prevent and keep individual infor-

¹⁵³⁸ GP 131/1995 rd p. 37.

¹⁵³⁹ KB 1992:7 p. 109; Andersson (1996) pp. 70.

¹⁵⁴⁰ Andersson (1964) pp. 103 see f.ex. HFD 1960 II 159.

¹⁵⁴¹ Andersson (1964) p. 216. L om verkställighet av skatter och avgifter (2007/706) since 1.1.2008.

¹⁵⁴² Soikkeli (2004) p. 16 and GP 53/1998 rd.

¹⁵⁴³ Pöysti (1999) pp. 435. Principe de finalité och principe de l'exactitude regulate the use.

mation secret. The conflict between transparency and individual secretes is regulated by a lot of acts to prevent unfair ADB-encroachment. Important is also that the legal form is just. A juridical thinking and juridical indoctrination must be followed.

An important juridical point is the possibility to cancel the taxation. Tree different causes to cancel are:

- Wrong in the process that essentially can influence the decision
- If the decision has obviously founded on wrong application of the law or mistaking that can influence the decision
- If in the case new have got such information, that in great can influence the decision or that the client have been able to declare new not earlier given information that can influence the decision.

To cancel the taxation it is made by the Highest Administrative Court.¹⁵⁴⁴ As yet there are the good public administrative and tax complains would be used, this claim that is possible in ten years is not actually.¹⁵⁴⁵

5. *Situation Abroad*

The Christianity has given a frame of ethics, moral and social welfare. In the globalise world there is a dilemma that new inhabitants without earlier taxpaying would have social welfare. In the global word there is a no decimating to foreigners. Justice of right would be for everybody. The law makes the society and its inhabitant who accepts and agree to the norms and acts. Aristotle's believe that the lawyers try to make the peoples as good inhabitants that have the same purpose to follow unit laws.¹⁵⁴⁶

The difference in law and habits describes Dworkin as an example to take the hat off in a church as a habit.¹⁵⁴⁷ In the Anglican laws there is more a theory about common sense.¹⁵⁴⁸ The globalisation has given more than a hundred million people higher level in living. On the other hand there are also more poor peoples.¹⁵⁴⁹ Therefore one can ask if there is something wrong in the distribution or in the social politic.¹⁵⁵⁰ The international

¹⁵⁴⁴ Kontkanen (2002) pp. 311.

¹⁵⁴⁵ Myrsky (Verotus 1990) p. 262; p. 271 this was a possibility for an extra five years. Comp. Haapaniemi (2001) p. 543.

¹⁵⁴⁶ Aristotle's (2004) p. 50.

¹⁵⁴⁷ Dworkin (2001) p. 50.

¹⁵⁴⁸ Dworkin (2001) pp. Viii.

¹⁵⁴⁹ Stiglitz (2003) p. 252.

¹⁵⁵⁰ Stierle (2004) p. 4.

value fond cannot reach each country equal.¹⁵⁵¹ In a democratic liberal society the religion, culture and philosophy give the morale frames how a modern society would behave as in a modern pluralistic country.¹⁵⁵² May I here use Mills as Rawls put it that “ultimate sanction of the principle of utility regard as the basic principle of morality?”¹⁵⁵³ To develop the subjectivity of an individual contributes more to the total.¹⁵⁵⁴ The nature of an individual tends to feel proper pride and sense of honour as an individual in community with proper patriotism.¹⁵⁵⁵ The concepts of law consist of the acclimation from the peoples, but are a balance between mental and spiritual factors more than from the society.¹⁵⁵⁶ In the right to collect taxes one can see the taxation moral and that same moral of the taxpayers as Tipke would put it.¹⁵⁵⁷

Our neighbour country Sweden is still with a part of the same history that Finland. Thou they have different idea as “taxering” as taxation for the present year and “beskattning” only for a passed period. In a lot of ways there is a harmoniser comparable with Finland. Five years taxation can be corrected.¹⁵⁵⁸ When the taxation is settled in the administrative court it cannot anymore be taken to a new trial. Small differences up to 5 000 SKr can be leaved out of account. In some cases the language is so complicated that the taxation administrations can give dispense from taxation if the rules don can be followed.¹⁵⁵⁹

The Nordic and Germanic ground is equal almost similar to each other’s.¹⁵⁶⁰ By wrong or untaxed income there is a possibility to correct the income taxes. To authority corrections have be in three years if some act have to be new construed.¹⁵⁶¹ In Germany there is not allowed to make strong interruption to reach an administrative goal. Formal is the right similar to the Swedish.¹⁵⁶² EU-Court is the first in German taxation, where in the national taxation have the second influence.¹⁵⁶³ Compared to Great Britain the German taxation has a codification typical also in Nordic counties that not is used in

¹⁵⁵¹ Stierle (2004) p.260.

¹⁵⁵² Rawls (2005) p. 61.

¹⁵⁵³ Rawls (2008) p. 264.

¹⁵⁵⁴ Rawls (2008) p. 311.

¹⁵⁵⁵ Rawls (2002) p. 44.

¹⁵⁵⁶ Impola (2005) pp. 7.

¹⁵⁵⁷ Tipke – Lang (2010) p. 2.

¹⁵⁵⁸ Lodin w.o. p. (2005) 636.

¹⁵⁵⁹ Alhagers (1999) pp. 17

¹⁵⁶⁰ Alhagers (1999) p. 43.

¹⁵⁶¹ GP 91/2005 rd p. 10.

¹⁵⁶² Alhagers (1999) pp. 70.

¹⁵⁶³ Kellgren (1997) p. 119.

Great Britain.¹⁵⁶⁴ The USA has top University for Law that makes that more and more also the thinking about law gets influence from that in Europe.¹⁵⁶⁵ Also in the EU is the harmonising with taxes a goal. The EU gives directives to its member states to follow and how to get the national laws more similar in the states.

The OECD model for taxation is used in all languages from the member states of EU. In Finland with the official two native tongues Swedish and Finnish one can recognise that the Swedish used in laws are different from that in Sweden. To compare these is therefore extremely useful to develop a better language in law on a significant language. With differences in language is the most liberal use that which would be used.¹⁵⁶⁶

6. *The Human Rights*

After the Second World War the UN presented: "The Bill of Human Rights".¹⁵⁶⁷ In taxation the Bill of Human Rights is a little strange. An objective taxation right was not earlier guaranteed.¹⁵⁶⁸ A reasonable opinion of justice is when it is obvious to all peoples.¹⁵⁶⁹ As early as the time from Thomas of Aquinas there has been a consensus that once a made agreement is guilty.¹⁵⁷⁰ The 26:th of August 1789 the French national department took the declaration of the "Human Rights".¹⁵⁷¹ After the Great War and the Second World War and an about 80 years of revolution in St Petersburg and after the fall of the Berlin Wall there would be a hope in Europe that the American-French democracy also at least in Germany would be founded.¹⁵⁷² In the CoFA 1:1.2. (1999/731) one can see that the Finnish constitution emphasis the individual right.

In the 10:th of May 1990 the Human Rights was ratified in Finland. That would lead to those matters before this time cannot be treated with.¹⁵⁷³ The norms dealt with have to correspond with the rules of the Human Rights. If a citizens is discontent with a judgment there are to be a domestic judge before one can complain to the EU-Court. An obviously wrong used act can by an extra apply be corrected (HD 1998:33).¹⁵⁷⁴ A model of freedom in taxation is if everybody by themselves has to pay from 20 to 30 per cent in

¹⁵⁶⁴ Tamm (2002) p. 325.

¹⁵⁶⁵ Tamm (2002) p. 328.

¹⁵⁶⁶ Ståhl – Österman (2000) p. 45-48.

¹⁵⁶⁷ Melander (1995) pp. 16.

¹⁵⁶⁸ Willgren (1925) pp. 354.

¹⁵⁶⁹ Rawls (1999) p. 148.

¹⁵⁷⁰ Strzelewicz (2004) p. 82. Comp. Hedlund Thulin (2004) p. 13.

¹⁵⁷¹ Strzelewicz (2004) p. 54.

¹⁵⁷² Hammarberg (2004) p. 293.

¹⁵⁷³ Scheinin (1999) p.739.

¹⁵⁷⁴ Scheinin (1999) p. 745.

income taxes. If they fail there would be a high tax rate to avoid a punishment if they by control not succeeded to pay the right tax amount. All taxpayer would have a tax advantage if the public administration would have a right to get a reduction in the tax payment. That would reduce the increasing tax necessity. That would implicate that the public wages would not be on the top. There ought to be a compilation with private entrepreneurs and some sort of a control over a normative compatible with the normal wages by enterprises.

A civil obstruction when the taxes are too high is not possible thought the acts and penalty. With the penalty interest on taxation this is made unsuitable. Whole this dissertation has proved that the democratic right have a system of correction in taxation. Thou it is also a component in good administration. The taxation can be lowered by ten per cent if there is a national accepted political will.¹⁵⁷⁵ The national material principles have to be followed:

- Legality
- Proportionality
- Juridical security
- Representative safety
- Equality of opportunity
- Common human rights.¹⁵⁷⁶

Particularly in normative right the proportionality principle is objective and suitable important and necessary.¹⁵⁷⁷ The use of the special exceptions from the national laws or court cases is not a rule. The human rights and the legality are to be as good as possible a part from each other's as right and politic.¹⁵⁷⁸ The fundamental free and human rights are no to take as a new authority foundation. The national board follows a normative norm in right, morality and the society politically.¹⁵⁷⁹

Parfit look at Hume as the first atheistic philosopher but also Hume had in brain that some ethics was important.¹⁵⁸⁰ A distributive fairness shall reach with legitimate components reach a correction principal.¹⁵⁸¹ As Nozick says that all taxation from incomes are some part of compulsory work there are to be a consensus that the individual and the

¹⁵⁷⁵ Berggren w.o. p. (1989) 134.

¹⁵⁷⁶ Mäenpää (LM 1995) pp. 1388.

¹⁵⁷⁷ Mäenpää (LM 1995) p. 1399.

¹⁵⁷⁸ Riekkinen (2005) p. 194.

¹⁵⁷⁹ Karhu (2005) pp. 31.

¹⁵⁸⁰ Parfit (2004) p. 423.

¹⁵⁸¹ Nozick (2004) pp. 69.

group as common can accept. A complete taxation and the individual justice can in some respect therefore be in conflict with a proper justice pattern.¹⁵⁸² The right to correction in taxation is a subjectively right to avoid some sort of an equal taxation.

7. *Taxation Principles*

If the taxation follows a proper norm of justice it has to follow some sort of a principal. Traditionally have there been an opinion that they which owns more can pay a higher tax per cent. That would not be in relation from the use of the public service. The progressive taxation follows the more income the more taxation.¹⁵⁸³ A common civil law has a more normative sound than the in generally taxation right.¹⁵⁸⁴ Tax of source is when a part of the incomes that are owned are taxed. Usually the taxpaying possibility theory tradition looks for the public administration financing. A cooperation profit and from capital there is a per cent between 26 to 29 per cent taxation.

Proportionality principle is a systematic right norm divided in regulate and principles. A regulation there is two possibilities. On can either follow them or not.¹⁵⁸⁵ One definition could be that the proportionality principles are a principle of right where an act has to be in a reasonable proportion to the statement of different interests.¹⁵⁸⁶ The control effect has to carry on from a balanced reaction.¹⁵⁸⁷ The legality principle is primer in taxation. All taxes are to be regulated by law in an act.¹⁵⁸⁸ Equality of opportunity principles is that all cases are faced equal.¹⁵⁸⁹ Neutrally principle is that all taxes in different types of juridical forms are compared with an equal taxation.¹⁵⁹⁰ Capital taxation in some private, often family co-operations and companies are free from taxation to 60 000 € in dividends to the owners because the company pays from the profit tax.

Tax economic principle ought to be a principle where the economic development with socio-politic objections has to be encouraged. Incitements for a good economic would always be encouraged. An all over tax economic principle would take care of a more encourage all wished activities. To these can also for the public financed service and administration be an *integrative tax*. An integrative tax would lower the total taxes

¹⁵⁸² Nozick (2004) pp. 82.

¹⁵⁸³ Pigou (1960) pp. 85.

¹⁵⁸⁴ Wikström (1994) p. 117.

¹⁵⁸⁵ Moëll (2003) p. 18.

¹⁵⁸⁶ Moëll (2003) p. 21.

¹⁵⁸⁷ Wikström (JFT 1993) p. 620.

¹⁵⁸⁸ Wikström (JFT 1993) p. 622.

¹⁵⁸⁹ Lodin w.o. p. (2005) 36.

¹⁵⁹⁰ Lodin w.o. p. (2005) 37.

and a double taxation. Today all taxpayer finance also all of the employed taxes in public offices and administration. If the employed officer would get withdrew of some per cents to avoid double taxation the total taxes could be lower and for a less amount would the same “crew” offer you service. It concerns only a political acceptance that a public understanding and consensus in some respects would for a medial employee make an understanding. A collective understanding that you can keep the same level of service with a reasonably withdrew for public employees.

.

RÄTTSFALL:

HFD:

1925 II 2289	s. 8 + not.	
1928 II 1602	s. 8 + not.	
1950 II 511	s. 109 not.	
1951 I 8	s. 67 not.	
1954 II 420	s. 54.	
1955 II 905	s. 119.	
1956 I 13	s. 136 not.	
1959 II 13	s. 117.	
1960 II 159	s. 106 not.	<i>p. 328 not.</i>
1960 II 354	s. 106 not.	
1961 II 37	s. 108.	
1961 II 327	s. 106 not.	
1961 II 332	s. 129 not.	
1961 II 480	s. 109 not.	
1962 I 17	s. 154.	
1964 II 625	s. 105 not o. s. 107 not.	
1964 II 503	s. 110 not.	
1965 I 55	s. 154.	
1965 II 614	s. 122 not.	
1965 II 621	s. 110 not.	
1968 II 535	s. 278 f.	
1968 II 570	s. 107 not.	
1968 liggare 4720	s. 116.	
1968 II 571	s. 130 not.	
1969 II 533	s. 116.	
1969 II 536	s. 108.	
1972 II 516	s. 116 not.	
1974 liggare 1063	s. 115 not.	
1974 liggare 1660	s. 129 not.	
1974 II 557	s. 119.	
1974 II 575	s. 116 not.	

1974 II 576	s.105 not.
1974 liggare 3536	s. 154.
1975 liggare 21	s. 115 not.
1975 II 565	s. 108.
1975 liggare 2050	s. 131 not.
1975 liggare 2300	s. 122 not.
1975 liggare 3775	s. 182.
1976 II 542	s. 116 not.
1976 II 545	s. 115 f.
1977 II 3	s. 171 f.
1977 liggare 4366	s. 109 not.
1977 II 594	s. 116.
1978 II 560	s. 136 not.
1978 II 610	s. 154.
1979 liggare 347	s. 129 not.
1979 II 542	s. 135 not.
1979 II 583	s. 107 not.
1979 II 606	s. 119.
1979 II 608	s. 154.
1979 liggare 2805	s. 131.
1980 II 564	s. 104 not.
1983 II 31	s. 183.
1983 II 524	s. 154.
1983 II 553	s. 129 not.
1983 II 592	s. 110 not.
1983 II 593	s. 155.
1983 II 594	s. 130 not.
1983 II 595	s. 108 o. s. 118.
1984 B II 505	s. 277 not.
1984 II 615	s. 107 not o. s. 118.
1984 II 617	s. 108 not.
1985 II 14	s. 54, 137 o. 177 f.
1985 II 15	s. 54, 137 o. 177 f.
1985 II 31	s. 183.

1985 II 65	s. 54.
1985 II 512	s. 119.
1985 II 618	s. 155.
1986 liggare 1628	s. 109 not.
1986 II 578	s. 135 not.
1986 B II 580	s. 109 not o. s. 122.
1987:5016 B 505	s. 160 f.
1988 II 517	s. 155.
1988 B 571	s. 108 o. s. 118.
1989 B 554	s. 154.
1989:4163	s. 93.
1989 liggare 4941	s. 154 f.
1990 liggare 483	s. 135 not.
1990 B 513	s. 154.
1991 liggare 1439	s. 154.
1991 B 544	s. 165 not o. s. 165.
1991 B 552	s. 117 f.
1993 B 529	s. 153.
1993:2258 B 514	s. 243.
1993 liggare 5479	s. 129 not.
1994 B 501	s. 161 o. s. 249 f.
1995 A 28	s. 57.
1995 B 533	s. 153.
1995 B 547	s. 177 f o. s. 228.
1995 B 560	s. 227.
1996 liggare 2429	s. 105 not.
1996 B 520	s. 278.
1996 II 547	s. 107 not.
1997 liggare 2932	s. 105 not.
1997 liggare 2649	s. 138.
1997 liggare 3273	s. 304 not.
1998:52	s. 277 not.
1998:53	s. 250.
1998:75	s. 137.

1998 liggare 2982	s. 54.	
1999:6	s. 125.	
1999:33	s. 271.	
1999 liggare 963	s. 276 not.	
1999 liggare 1351	s. 227.	
1999:2081	s. 152.	
2000:2468	s. 164.	
2000 liggare 2237	s. 271.	
2000 liggare 2605	s. 66 o. 74,	<i>p. 327.</i>
2001:51	s. 272.	
2001:1388	s. 164 f.	
2001:2122	s. 43 not, s. 50 not o. s. 57.	
2002:26	s. 226.	
2002:34	s. 272 f.	
2002:56	s. 263 o. s. 291.	
2002:2061	s. 229 not.	
2002:2062	s. 229 not.	
2002:2433	s. 50 not o. s. 57.	
2002:2785	s. 272.	
2002:3012	s. 181.	
2003:1	s. 73.	
2004:6	s. 236.	
2004:46	s. 44 not o. s. 57.	
2004:65	s. 134 not.	
2004:78	s. 271.	
2004:82	s. 57 o. s. 152.	
2004:102	s. 39 not.	
2004:117	s. 261.	
2004:119	s. 178 o. s. 228.	
2005:15	s. 77, 180 o. s. 230.	
2005:1705	s. 175 not.	
2005 liggare 2458	s. 119 not.	
2006:6	s. 66.	
2006:45	s. 93.	

2006:87	s. 65.
2006:93	s. 72.
2007:9	s. 66.
2007:67	s. 124 not o. s. 193 f.
2007:68	s. 124 not.
2007:83	s. 66.
2007:2824	s. 43 not, s. 50 not o. s. 57.
2008:6	s. 128.
2008:25	s. 241 f.
2008:569	s. 43 not.
2009:15	s. 184.
2009:20	s. 93.
2009:80	s. 189 f.
2009:82	s. 66.
2009:95	s. 41 not.
2009:99	s. 264 f.
2009:2602	s. 152.
2010:13	s. 93.
2010:24	s. 152.
2010:37	s. 235.
2010:44	s. 265.
2010:45	s. 265.
2010:3548	s. 128.
2011:19	s. 57.
2011:33	s. 184.
2011:38	s. 184 o. s. 226.
2011:41	s. 187 f, 202 o. s. 230+not.
2011:56	s. 38 not o. s. 270 not.

HD:

1967 liggare 278	s. 116 not.
1998:33	s. 254. p. 332.
2001:80	s. 186.
2002:116	s. 191.
2002:3264	s. 186.

2003:101	s. 181.
2006:26	s. 186.
2009:78	s. 240.
2009:80	s. 189 ff.
2010:45	s. 118 och s. 187.
2010:46	s. 118 och s. 187.
2010:82	s. 187.
2010:93	s. 240.
2010-162	s. 118 o. s. 202 not (HD:s besvärstillståndsregister)
2010 liggare 2842	s. 187.
2011:19	s. 67 not.
2011:35	s. 187.
2011:46	s. 191.
2011:80	s. 187.
2011:82	s. 187.
2011:111	s. 189.
2011-88	s. 187.
2011-129	s. 187.

BJK:

23/31/03 s. 73.

BJKS:

381/1/05 s. 73. *p. 327.*

BJO:

2069/4/04 s. 179.

3550/4/08 s. 117.

CSN:

1964:139 s. 122 not.

1965:143 s. 122 not.

1989 B 521 s. 195.

JO:

161/07 s. 180.

Vasa FD:

11.5.2011 liggare 11/0211/3 s. 144 f.

EU-domstolen EUR-lex-R:

C-4/94 BLP	s. 285 not. BLP Group Ltd v. Customs and Excise Comrs
31827/96	s. 243. J.B. v. Schweiz
C-325/99 9.11.2000	s. 63, 230, 234, 315 o. 321 G. van de Water v. Staatssecretaris van Financiën
C-58/01 25.9.2003	s. 234 not f. och s. 235 f. Océ van der Grinten NV v. Commissioners of Inland Revenue
C-96/02	s. 75. Transmediterránea
C-319/02	s. 232 o. s. 261 f. Manninen
C-26/03	s. 39 f. Stadt Halle v. RPL Lochau <i>p. 325 f.</i>
C-231/03	s. 75. Coname
C-287/03	s. 74 f. EU Kommissionen v. Belgien
C-446/03	s. 231 f. Marks & Spencer v. Halsey
C-458/03	s. 40 +not. Stadtwerke Brixen AG Parking Brixen <i>p. 326.</i>
C-196/04	s. 184 o. s. 226. Cadbury Schweppes plc v. Cadbury Schweppes Overseas Ltd.
C-237/05	s. 75. EU Kommissionen v. Republiken Grekland
C-10/08	s. 228 f. o. s. 267 not. EU Kommissionen v. Finland
C-246/08	s. 79 f o. s. 267 not. EU Kommissionen v. Finland
C-526/08	s. 188 not. Europeiska kommissionen mot Storhertigdömet Luxemburg
C 79, 29.03.2008	s. 229. Adige Carni Soc. coop. arl, in liquidation v. Agenzia delle Entrate, Ministero dell'Economia e delle Finanze
C-270/10	s. 235. Lotta Gistö
E 23.10.1997	s. 253. The National & Provincial Building - Society, the Leeds Permanent - Building Society - Building Society and the Yorkshire - Building Society - Building Society v. Storbritannien
E 26.09.2000	s. 230 f. o. s. 318 f. J.B. v. France
E 19.10.2000	s. 253. Iatridis v. Grekland
E 14.06.2001	s. 252. Fernández and Garcia v. Spanien
T-17/02	s. 75. Fred Olsen, SA
T-157/01	s. 75. Danske Busvognmænd

EMRD:

265/1987	s. 70 not. Oberschlick c. Autriche v. Austria
291/1988	s. 70 not. Karlheinz Schmidt c. Allemagne v. Germany
A-296-A 22.09.1994	s.193 o. s. 253+not. Hentrich
A-322 19.07.1995	s. 250. Erkki Kerojärvi v. Finland
34120/96	s. 250. Jaakko Launikari v. Finland
73053/01	s. 251. Esa Jussila v. Finland
21.05.2002	s. 251. Barbro Jokela, Heidi Jokela, Jussi Jokela, Petri Jokela v. Finland
14939/03	s. 194. Zolotukhi v. Ryssland
19235/03	s. 190 f. Marttinen v. Finland

Bilaga 1. I kraft varande lagar med rätt till rättelse av beskattningen

Rättelse av beskattningen:¹⁵⁹¹

18.12.1995/1558 Lag om beskattningsförfarande

18.12.1995/1552 Lag om undanröjande av internationell dubbelbeskattning

20.7.1992/654 Fastighetsskattelag

28.12.1990/1341 Lag om källskatt på ränteinkomst

24.6.1968/360 Lag om beskattning av inkomst av näringsverksamhet

¹⁵⁹¹ enligt Finlex 29.7.2011

Bilaga 2. Skattedifferensen mellan kyrkan och en liten församling åren 1989 - 2001

ÅR	KYRKANS ÅRLIGA DIFFERENS	EN LITEN FÖRSAMLING
1989	+8,63	+7,9
1990	-6,9	-3,19
1991	+6,7	-5,47
1992	+13	-8,71
1993	+6,8	+3,25
1994	+3,6	+3,3
1995	+2,6	+4,3
1996	+0,7	+6
1997	+6,2	+9,89
1998	+6,6	+4,5
1999	+7,5	+4,5
2000	-2,5	+3,2
2001		
Summa -	9,4	17,37
Summa +	62,33	46,93

Jämförelsen i tabellen är mellan hela kyrkan och en liten församling med c. 3 000 personer som ökat med 10 procent medan kyrkan kunde ge två avläsningsresultat.

- A. Från år 1991-92 då löneinkomster kunde omvandlas med skatteplanering till kapitalinkomster gav den lilla församlingen ett avbräck i tillväxten.
- B. Rätten till optioner som beskattas som förvärvsinkomst ger i samma församling som presumtivt har medlemmar med entreprenörsverksamhet också i stor skala vid antagande att skatten från kapitalinkomsten givit ett skattebortfall får i denna situation å andra sidan en kompensation.
- C. Av detta kan man också läsa att till den del inkomster som omvandlats till kapitalinkomst har även samfundsskatten en betydande balanserande inverkan. Särskilt Mariehamns och tyska församlingarna kommer att drabbas proportionellt hårt om samfundsskatten ersätts med ett per capita system enligt folkmängden. Åren 1996 och 1997 har samfundsskattens latenta skatteskuld aktiverats och lett till större betald inkomstskatt.

Som källmaterial har använts och räknats ut från Skatteförvaltningens redovisningsspecifikation.

Bilaga 3. Lagar med skattelättnader

Finlex » Lagstiftning » Uppdaterad lagstiftning

Databasen för uppdaterad lagstiftning innehåller uppdaterade och redigerade texter, där ändringar som gjorts i en lag eller förordning har skrivits in i författningstexten. Författningstexterna uppdateras en gång i veckan.

Förteckningen nedan beaktar t.o.m. FörFS 60/2012 (publicerad den 9.2.2012):

29.12.2009/1704 Lag om statsandel för kommunal basservice

22.12.2005/1142 Lag om värdering av tillgångar vid beskattningen

25.11.2005/966 Finansministeriets arbetsordning

17.5.2000/428 Statsrådets förordning om källskatt på ränteinkomst

30.12.1999/1346 Lag om offentlighet och sekretess i fråga om beskattningsuppgifter

8.12.1995/1393 Lag om skattelättnader för gravt handikappade företagare

16.12.1994/1230 Förordning om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund

16.12.1994/1217 Lag om beskattning av delägare i utländska bassamfund

28.12.1990/1341 Lag om källskatt på ränteinkomst

29.7.1988/726 Lag om skattelättnader för depositioner och obligationer

29.11.1985/919 Lag om utvecklande av bostadsförhållandena

16.4.1982/290 Lag om skattelättnader inom utvecklingsområdena

18.6.1981/433 Lag om skattelättnader för sjöfarten

13.8.1976/680 Lag om skattelättnader för vissa allmännyttiga samfund.

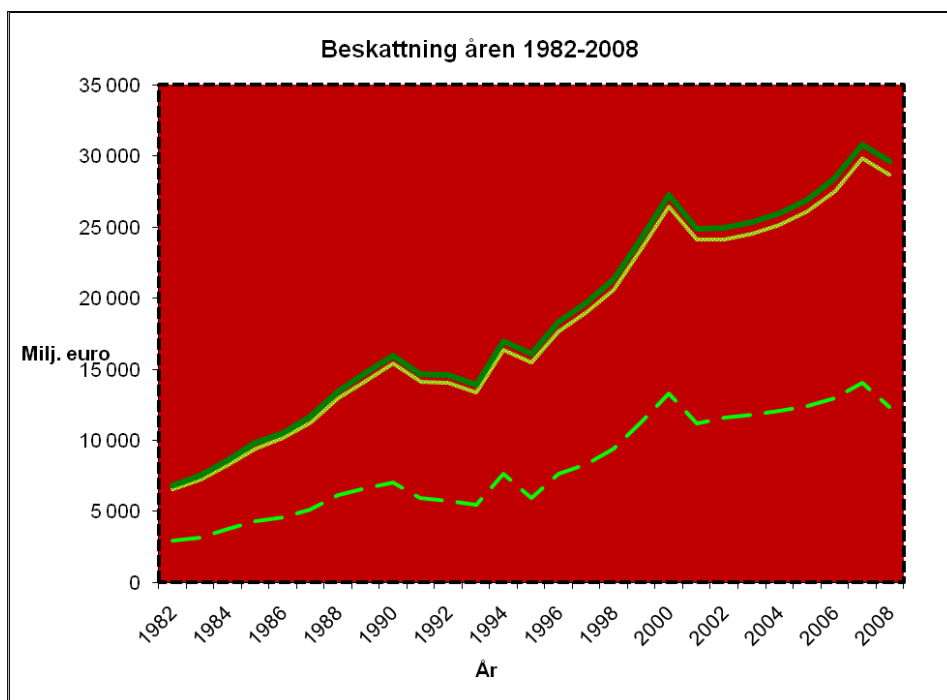
Utöver Finlex bl.a. temporärt avdrag i inkomstbeskattningen för hushållsavdrag skatt.fi.

Bilaga 4. Skatter som påförts på grund av inkomst vid beskattningen åren 1982 -2008

INKOMSTSKATTEUTTAG FÖR PERIODEN 1982-2008 I MILJONER EURO¹⁵⁹²
(förmögenhetskatt ingår till år 2006)

År	Inkomstskatt + statsandelen av samfundsskatten	Kommunalskatt + andel av sam- fundsskatten	Kyrkoskatt + andel av samfundsskatten
1982	2 928	3 651	257
1983	3 172	4 084	287
1984	3 744	4 541	319
1985	4 332	5 119	361
1986	4 596	5 553	391
1987	5 133	6 112	429
1988	6 132	6 859	479
1989	6 638	7 550	525
1990	7 045	8 356	580
1991	5 947	8 161	560
1992	5 777	8 288	540
1993	5 470	7 913	523
1994	7 624	8 755	570
1995	5 984	9 492	619
1996	7 624	10 038	654
1997	8 352	10 660	697
1998	9 437	11 159	722
1999	11 298	12 219	730
2000	13 312	13 155	766
2001	11 214	12 915	767
2002	11 605	12 553	790
2003	11 795	12 728	805
2004	12 100	13 023	821
2005	12 421	13 655	849
2006	12 984	14 545	896
2007	14 047	15 800	953
2008	12 346	16 345	964
	streckad linje	krackelerad linje	heldragen linje

¹⁵⁹² Skatteverket: Skatter i siffror 2007 s. 10 och 2010 s. 10 f. Skatteförvaltningens publikation 352.10r



Total beskatning åren 1982-2008

Totalt skatteuttag:

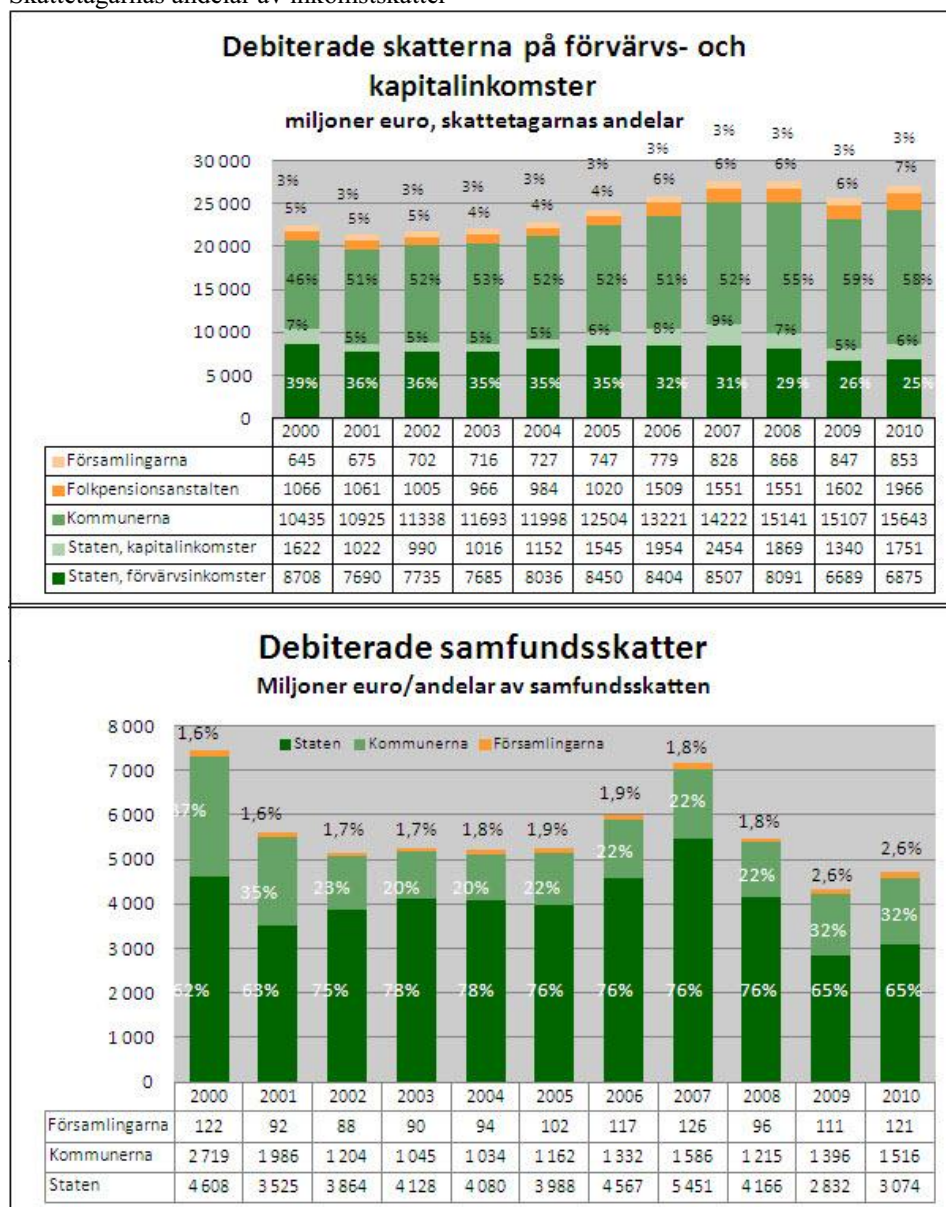
streckad linje = statsskatten + krackelerad linje inklusive kommunskatteandelen + heldragen linje innehåller även kyrkoskatten.

Samfunds inkomstskatt har fördelats i skattetagarnas andelar sedan år 1993.

Utöver detta uttar staten tidvis integrerad folkpensionsavgift och sjukförsäkringspremie.

Bilaga 5. Jämförelse med skatteuttaget åren 2000-2010

Skattetagarnas andelar av inkomstskatter¹⁵⁹³

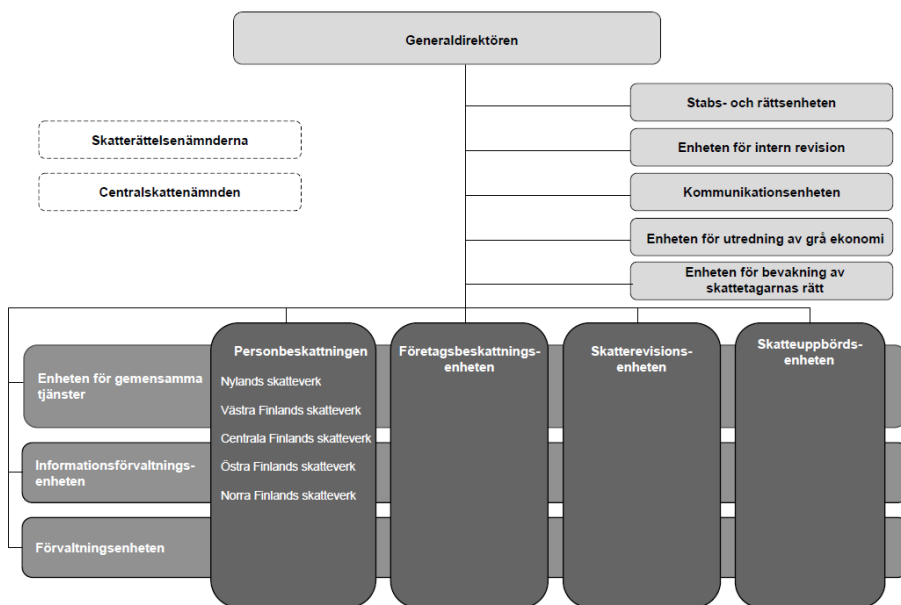


Observeras kan att statens mervärdesskatt inte ingår. Likas saknas kommunernas fastighetsskatteuttag. Skatteuttaget är inte heller identiskt med den slutliga beskattningen.

¹⁵⁹³ http://vero.fi/sv-FI/Skatteforvaltningens_statistik_Inkomst%2818510%29

Bilaga 6. Skatteförvaltningens administration per 1.1.2012

Källa: Skatteförvaltningens publikation 43R .11 s. 30



INDEX

1734-års lag	4, 174, 216
A	
Abgabenordnungen	220
Accis	10 f, 120, 143, 150, 156, 185, 222, 313
Aggregerad beskattning	285, 297 f, 323
Alexander I	9
Allgemeines Landesrecht	174, 307
Annell-avdraget	101, 286
Aquino, Thomas	173, 200, 239
Artistavoden	133
Arv	14 f, 133, 155, 216 f, 295
Arvsskattenämnd	150
Arvsskifte	131
Augustus, kejsar -	1, 196
Avoir fiscal	134 ff, 145, 164, 232, 263, 285 ff
Avskrivning	122, 163
B	
Befrielse av skatt i ståndssamhället	5
Befrielse från skatt	126, 137, 167
Befrielse från skattehöjning	115
Berlinmurens fall	239
Beskattning - primär	4, 271
- sekundär	4, 222, 236, 282
Beskattningsmoral	207
Beskattningsprinciper	11, 16 f, 20, 197, 267 f, 283 f, 305 f, 320 f
Bill of Human Rights	238
Bill of Rights in Common Law	174, 307
Bismarck, von Otto	202 f
Bona fide	93, 115, 120 f, 124, 145 f
Bosnien-Hercegovina	210
C	
Clinton, Bill	205
Code de civil	174, 307
Cour d'Appel	201
Cour de cassation	201
Cromwell	229, 247
D	
Danmark	46 f, 75, 134, 156, 195, 213 f, 255, 262, 278, 314
Differentierad beskattning	16, 308, 310 f.
Direkt beskattning	222, 273, 283
Direkt kompensation	280
Dispens	11, 184, 216 f, 236
Distributiv rättvisa	261
Dubbelbeskattning	25, 131f, 206, 233 f, 285 f, 281, 296 f, 323
Dubbelbeskattningsavtal	15 f, 132 f, 234

E	
Edgeworth	292 f
England	214, 222, 214, 239, 259
Erreur manifeste	270
Etik, skattegranskings-	111
Europakonventionen	1, 70, 225 f, 242 f, 254 f, 296
Europarådet	1, 70, 100, 175 f, 251
Europarådet, medlem	100
Exempt (skatteundantag)	132 f
F	
Fair trial	91
Finanzgerichtsordnung	220
Folkpensionsavgift	5, 18, 138, 166
Frankrike	133, 201, 213, 229, 247, 253, 270, 286, 297
Franklin, Benjamin	207
Förhandsbesked	30, 51 f, 99 f, 117 f, 119 f, 141 f, 264, 291, 322
Förmögenhetsskatt	5, 10 f, 139, 144 f, 226, 307
G	
Garibaldi	210
God administrativ anda	9
God dividendbetalare	37
God ekonomi (s.k. förmåga)	22 f, 77, 291
<i>God förvaltning och JO</i>	178
God förvaltning i beskattning	17
God förvaltningskultur	79, 203
God förvaltningssed	1, 19, 32, 45 f, 61 f, 70 f, 121, 187
God redovisningssed	61, 182
God skattesed	20, 25, 85, 101, 111 f, 137, 172, 183, 276, 287, 300 f, 305, 314 f, 320 f
God skatteförvaltning	3, 52, 84 f, 138, 147, 159, 168, 292, 301, 317 f, 322
God skatteförvaltningsrätt	86
God skatteförvaltningssed	322
God skatteplanering	124
God skatteredovisningssed	216, 236
God skatterättssäkerhet	141, 323
God tro	93, 115, 120 f, 124, 145 f
God tid (tillräckligt)	75
Grundgesetz	220
Grundbesvär	16, 24 f, 52, 108, 149 f, 184 f, 249
Grundlag	1, 3 f, 22, 29 f, 33 f, 47 f, 57, 69 f, 97, 139, 162, 175 f, 188, 193 f, 222 f, 228 f, 238 f, 254 f, 322
Grå ekonomi	164, 277, 315
H	
Horisontell beskattning	25, 286, 260 f
I	
Indirekt beskattning	3, 222 f, 236, 307, 314
Indirekt dubbelbeskattning	285

In dubio contra fiscum	272 f
Informationshantering	172
Internationella valutafonden	256
Interventionistiska effekter	3
J	
Jefferson, Thomas	238 f, 278
Justitieombudsman	3, 43 f, 69 f, 91 f, 100 f, 124, 146, 179 f, 252, 317
K	
Karl XII	69, 317
Kedjebeskattning	101, 279, 283 f, 286, 300, 308
Kungens Högste Ombudsman	69
Korrigeringsprincip	260 f
L	
de La Fayette	239
Laglucka	146, 164, 168
Legalité	270
Legalitetsprincipen	21 f, 31, 101, 131 f, 176, 252, 259 f, 267, 271 f, 305
Lex 12 § (1992/1542)	168, 273, 302
Likformighetsprincipen	25, 267, 275 f, 310, 319
Lissabonfördraget	47, 51, 80, 180, 223, 237, 308
Lukas evangeliet	1
M	
Maastricht	78
Magna Charta	1, 26, 239
Moral	17, 22 f, 55, 199 ff, 238 ff, 248 f, 260 f, 302 f
N	
Napoleon	199
Napoleonkriget	210
Ne bis in idem	118 f, 186 f, 191 f, 196 f, 252, 265
Neutralitetsprincipen	25, 161 f, 267 f, 276 f, 277, 285, 310
Nordnorge	283
Norge	55, 195, 205 f, 214, 219 f, 278, 283, 314
Normativa status	25
O	
OECD-modellavtal	10, 37, 128, 131 f, 206, 223 f, 232 f
Ombudsmannen (OM)	59, 69 f, 76, 79
Ombudsmannen (JO och JK)	3, 50, 58 f, 69 f, 124, 146, 179, 292, 305, 317
Ombudsmannen vid EU	72, 75 f
Opportunité	270
P	
Pouvoir discrétionnaire	270
Preklusion	131
Proportionalitetsprincipen	25, 230 f, 244 f, 259, 268 ff, 296 f, 302 f, 319

R

Rectsstaatsprinzip	269
Retroaktiv beskattning	100 f, 155, 163, 182, 276
Retroaktiv rättelse	99
Retroaktiv skattelag	101
Retroaktiv tillämpning	250
Romersk rätt	174, 200, 211, 308
Romfördraget	43, 193, 223, 285
Robust offentlig förvaltning	48 f
Rättsetik	209, 318
Rättvisa mot andra skattebetalare	170

S

Samhällsetisk	323
Samhällsmoralen	22, 207
Sekretess	63 f, 141, 171 f, 192, 217 f, 243, 315 f
Sekretesskrav	171 f,
Skattehöjning	95, 105, 115 f, 127, 144, 155, 187, 201 f, 258, 264
Skattebetalarens moral	215
Skattebetalningsförmågeprincipen	25, 273 f, 296, 319
Skattedifferentieringsprincipen	310 f, 320
Skatteekonomiprincipen	25, 267, 291 f, 296 f, 304 f, 315
Skatteförmågeprincipen	125, 162, 268 f, 274, 309, 319
Skattegranskning	85 f, 93 f, 99 f, 110 f, 111 f, 158 f, 170, 229 f
Skattegranskningsenhet	112
Skatterättelsenämnd	57, 88 f, 97 f, 145, 245
Skattelegalitetsprincipen	319
Skattelikformighetsprincipen	319
Skatteombudsman	57, 97 f, 169
Skatterättsfilosofiskt	16
Skattetillegg	95, 105, 112 f, 127, 138, 149, 163, 187 f, 242 f
Skattskrivars	1
Sverige	4, 69, 101, 125 f, 195, 205 f, 215 f, 223 f, 228 f, 242, 251 f, 259 f, 271 f, 283, 286

T

Tillit	79, 93, 100, 119, 147, 272
Tjänstemannamoral	45
Tolag	10
Transfereringsprinciper	135
Transnationell förvaltning	47 f
Transparenta beslut	172, 273
Tyskland	13, 20, 37, 101, 132, 206 f, 220 f, 229 f, 287, 297

U

USA	48, 111 f, 211 f, 221 f, 233 f, 236
-----	-------------------------------------

V

Verhålmässighet	269 f
Vertikal beskattning	25, 267, 273
Vertikal rättvisa	280

violation de la loi	270
Vitbok	35, 193, 305
Världsbanken	205
Välfärdssystemet	286

W

Wagners lag	5, 17, 76
Washington, George	181, 239, 251
Wednesbury-test of unreasonableness	270
Weimarrepubliken	201
Wienkonventionen	205
Wirtschaftswunder	207

Å

Åland	37 f, 53 f, 73 f, 84, 88 f, 94, 97, 135, 226
-------	--