

Eduskunnan perustuslakivaliokunnalle

Eduskunnan perustuslakivaliokunta on pyytänyt minulta asiantuntijalausuntoa hallituksen esityksestä HE 34/2023 vp eduskunnalle laeiksi vuoden 2024 tuloveroasteikosta, tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta. Esitän lausuntonani kunnioittavasti seuraavan.

Esityksen valtiosääntöoikeudellinen merkitys

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki vuoden 2024 tuloveroasteikosta sekä eräistä muista muutoksista tuloverotukseen. Ehdotettu laki sisältää valtionverotuksessa sovellettavan progressiivisen ansiotulon tuloveroasteikon. Valtiosääntöoikeudellisesti merkityksellisenä ehdotuksena voidaan pitää työtulovähennyksen ikään perustuvan enimmäismäärän korotuksen muuttamista siten, että korotus poistetaan alle 65-vuotiailta. Lisäksi asiassa on otettava huomioon perustuslakivaliokunnan lausunnossa 54/2022 vp esitetty kanta siitä, että vuosittain annettavaa tuloveroasteikkolakia tulisi säätämisyjärjestysperusteluissa arvioida yhdenvertaisuuden ohella myös muiden perusoikeuksien, kuten omaisuuden suojaan, näkökulmasta.

Tarkastelen seuraavassa hallituksen esitystä pitäen silmällä erityisesti yhdenvertaisuusperiaatetta sekä ehdotetun verolain suhdetta omaisuuden suojaan ja eräisiin muihin perusoikeuksiin.

Totean samalla, että lainsäätäjällä on varsin laaja harkintamarginaali päättää kulloisestakin verojärjestelmästä ja verotuksen tasosta. Valtion verosta säädetään perustuslain 81 §:n mukaisesti lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Kuten perustuslain esitöissä todetaan, säännös merkitsee, että oikeusturvan ohella verolaista tulisi yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri ja että lain säännösten tulisi myös olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä olisi sidottua harkintaa. (HE 1/1998 vp, s. 134).

Ehdotuksiin ei sisälly nähdäkseni tässä suhteessa ongelmia. Katson myös, että verolainsäätäjällä on lähtökohtaisesti laaja sisällöllinen harkintavalta sen suhteen, millaisia tuloja se säätää veronalaisiksi, kuinka ankarasti ja millä tavoin. Tätä harkintavaltaa rajoittavat sisällöllisessä mielessä lähinnä perusoikeudet: perustuslain 81 §:n 1 momentin mukainen verolaki ei saa johtaa perustuslaissa turvattujen perusoikeuksien loukkauksiin.

Omaisuuksensuoja ja verotus

Esityksen säätämisperusteluissa on valiokunnan viimevuotisen lausunnon mukaisesti tarkasteltu verotuksen suhdetta omaisuuksensuojaan. Kuten säätämisperusteluissa todetaan, valiokunta on varsinkin perusoikeus uudistusta ja nykyisen perustuslain voimaantuloa edeltäneessä käytännössään toisinaan arvioinut verotuksen suhdetta omaisuuksensuojaan ns. konfiskatorisen verotuksen kiellon kautta. Perustuslakivaliokunta on tällöin kiinnittänyt huomiota veron kohteeksi joutuneen omien valintojen merkitykseen, veron taannehtivuuteen ja siihen, onko kyseessä omaisuuden korvaukseton ottaminen valtiolle (ks. esim. PeVL 5/1988 vp, PeVL 12/1986 vp, PeVL 9/1978 vp, PeVL 2/1976).

On nähdäkseni selvää, etteivät aivan samanlaiset seikat ole vastaavasti merkityksellisiä nykyisen perustuslain järjestelmässä. Ainakaan kysymykselle siitä, merkitseekö vero omaisuuden korvauksetonta ottamista valtiolle ei voida antaa omaisuuksensuojan näkökulmasta mitään itsenäistä tai ratkaisevaa vaikutusta. Vero nimittäin nimenomaan on rahasuoritus, joka ei ole korvaus tai vastike julkisen vallan maksuvelvolliselle antamista eduista tai palveluista (ks. myös HE 1/1998 vp, s. 134). Veron tarkoituksena on rahoittaa julkista taloutta, maksut taasen ovat korvauksia julkisen vallan tarjoamista palveluista. Tämä erottaa perustuslain 81 §:n 1 momentissa tarkoitettun veron perustuslain 81 §:n 2 momentissa tarkoitetuista maksuista.

Myös perustuslain 15 §:ssä tarkoitettun omaisuuksensuojan näkökulmasta oli lähtökohtaisesti ongelmallista arvioida veroa ikään kuin siitä näkökulmasta, että se merkitsisi omaisuuden korvauksetonta ottamista yleiseen tarpeeseen. Tällaista ottamista tulisi nimittäin ainakin lähtökohtaisesti arvioida ikään kuin yleiseen tarpeeseen tehtynä pakkolunastuksena, joka puolestaan olisi perustuslain 15 §:n 2 momentista johtuvista syistä mahdollista vain täyttää korvausta vastaan. Tämä taas olisi verojärjestelmän toiminnan kannalta varsin absurdi lopputulos: ansiotuloa saisi verottaa, mutta vain jos verovelvolliselle maksetaan täysi korvaus.

Verotuksen suhdetta omaisuuksensuojaan on siten syytä arvioida suhteessa perustuslain 15 §:n 1 momentin yleislausekkeeseen. Tällöin verotus tulisi hahmottaa omaisuuksensuojan rajoituksena, jonka vastaavasti tulisi täyttää perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset. Ottaen huomioon verolaille perustuslain 81 §:n 1 momentista asettuvat vaatimukset, tarvetta erilliselle omaisuuksensuojan rajoitusedellytyksiin kiinnittyvälle tarkastelulle oikeusturvan toteutumisesta ja siitä, täyttääkö verolaki lailla säätämisen sekä täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden vaatimukset, ei lähtökohtaisesti ole. Verotus, joka perustuu perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaiselle sääntelylle, täyttää myös vastaavat yleiset rajoitusedellytykset. Pidän myös selvänä, että verotuksen yleiset tavoitteet, julkisen talouden rahoitus samoin kuin esimerkiksi taloudellisen toiminnan ja yksilöllisen käyttäytymisen ohjaaminen esimerkiksi ympäristöystävälliseen tai terveyttä edistävään suuntaan ovat perustuslain näkökulmasta hyväksyttäviä tavoitteita.

Varsinaista konfiskatorisen verotuksen kieltoa onkin syytä lähestyä omaisuuksensuojankin rajoituksilta edellytettävän oikeasuhtaisuuden ja ydinalueen suojan näkökulmasta. Rajoitus ei saa mennä pitemmälle kuin on perusteltua otettaessa huomioon rajoituksen taustalla olevan yhteiskunnallisen intressin painavuus suhteessa omaisuuksensuojan puuttumisen asteeseen. Mitä ankarammaksi verotus muuttuu, mitä lähemmäksi sen konfiskatorisuutta tullaan, sitä painavampia

perusteita lain tueksi on esitettävä. Verotus ei saa myöskään tehdä omaisuudensuojaa tyhjäksi. Konfiskatorisen verotuksen kynnyksen voitaisiinkin epäilemättä katsoa täyttyvän tilanteessa, jossa verotus ulottuisi omaisuudensuojan ytimeen. Samankaltainen logiikkaa koskee herkästi myös perustuslain 18 §:n mukaista elinkeinovapautta.

Se, milloin verotus muuttuu omaisuudensuojan kannalta suhteettoman ankaraksi tai milloin se tekee omaisuudensuojan tyhjäksi, on luonnollisesti tulkinnanvarainen kysymys. Pidän kuitenkin selvänä, ettei nyt käsiteltävään hallituksen esitykseen sisälly ehdotuksia, joiden voitaisiin katsoa olevan perustuslakivaliokunnan pitkän tulkintakäytännön valossa omaisuuden suojan kannalta tässä suhteessa ongelmallisia.

Yhdenvertaisuus

Hallituksen esityksessä ehdotetaan säädettäväksi vuoden 2024 tuloveroasteikosta. Esitykseen liittyvään progressiiviseen asteikkoon ei ole yhdenvertaisuusnäkökulmasta huomautettavaa. Vaikka verotusta koskevaa lainsäädäntöä ei voida pitää jonkinlaisena erityisenä julkisen vallan käytön muotona, jonka alueella perusoikeudet ja perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaate eivät tule sovellettaviksi (PeVL 53/2016 vp), ehdotetun kaltaisessa progressiivisessa tuloverotuksessa on kysymys sellaisesta ihmisten veronmaksukykyyn liittyvästä erilaisesta kohtelusta, jolle perustuslain 6 §:n 1 momentin yhdenvertaisuussäätelyn ei ole missään vaiheessa katsottu asettavan esteitä. Tämä osaltaan ilmentää sitä vakiintunutta lähtökohtaa, että erilaisessa asemassa olevia ihmisiä kohdellaan lainsäädännössä usein eri tavoin tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin toteuttamiseksi. Yhdenvertaisuusperiaate ei myöskään edellytä erilaisessa asemassa olevien ihmisten kohtelemista samalla tavoin.

Perustuslain 6 §:n 1 momentin yhdenvertaisuusperiaatteesta ei olekaan katsottu johtuvan tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan säätelyyn, kunhan henkilöihin kohdistuvat erottelut eivät ole perusteiltaan mielivaltaisia eivätkä niiden vaikutukset muodostu kohtuuttomiksi (ks. esim. PeVM 11/2009 vp, s. 2, PeVL 60/2002 vp, s. 4, PeVL 18/2006 vp, s. 2). Tässä suhteessa myös mielivaltaisiin perusteisiin taikka ilmeisen kohtuuttomaan lopputulokseen nojautuva progressiivinen tuloveroasteikko saattaisi muodostua perustuslain 6 §:n 1 momentin kannalta ongelmalliseksi. Siitä ei kuitenkaan nyt ole selvästikään kysymys.

Tilanne on valtiosääntöoikeudelliselta kysymyksenasettelultaan toinen perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjintäkieltosäännöksen soveltamisalueella. Jos verolainsäädäntöön sisältyvä erilainen kohtelu perustuu esimerkiksi veronmaksukyvyyn taikka jonkin muun hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin sijaan johonkin 6 §:n 2 momentissa tarkoitettuun henkilöön liittyvään syyhyyn, on erottelu voitava perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla. Perustelulle asetettavat vaatimukset ovat erityisesti perustuslain syrjintäkieltosäännöksessä lueteltujen kiellettyjen erotteluperusteiden kohdalla korkeat (ks. esim. PeVL 31/2013 vp ja siinä mainitut PeVL 1/2006 vp, s. 2/I, PeVL 38/2006 vp, s. 2). Samoin valiokunta on kiinnittänyt huomiota valitun keinon oikeasuhtaisuuteen (PeVL 38/2006 vp, s. 3/II).

Perustuslain 6 §:n 2 momentin perusteella ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan iän perusteella. Ikä on säännöksessä nimenomaisesti mainittu kielletty erotteluperuste. Kysymys on siten siitä, onko ehdotetulle sääntelylle osoitettavissa perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet ja onko käytetty keino tässä kohtaa oikeasuhtainen.

Heti alkuun voidaan todeta, että voimassa olevaan lainsäädäntöön sisältyy lukuisia ikärajoja ilman että niitä olisi pidetty valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallisina. Perustuslakivaliokunta on muun ohella eläkelainsäädäntöön liittyvän ikärajasääntelyn yhteydessä katsonut, eläkkeiden määräytyminen eri tavoin eri-ikäisille henkilöille on perustuslain 6 §:n kannalta ongelmatonta, jos erottelut eivät ole mielivaltaisia eivätkä erot eläketurvassa muodostu kohtuuttomiksi. Valiokunta kiinnitti huomiota erityisesti siihen, että sääntelyn tavoitteet liittyivät eläkejärjestelmän rahoituksen varmistamiseen ja yhdenvertaisuuden takaamiseen sekä siihen, että työssäoloajan jatkaminen olisi houkuttelevaa. Valiokunnan käsityksen mukaan esityksestä ei tällaiset seikat huomioon ottaen ole huomauttamista perustuslain 6 §:n näkökulmasta. (Ks. PeVL 60/2002 vp, s. 4—5).

Eläketulojen lisäveroa koskevassa lausunnossaan PeVL 53/2016 vp perustuslakivaliokunta katsoi, että kun vero kohdistui eläkkeensaajiin ja kun eläkkeelle jääminen liittyy pääsääntöisesti eläkeiän saavuttamiseen, oli suurten eläkkeiden saajiin kohdistuvaa verotusta tarkasteltava myös perustuslain 6 §:n 2 momentissa tarkoitettuna ikään perustuvana erilaisena kohteluna. Ihmisten välisten keskinäisten tuloerojen tasaamista ja heidän kannustamistaan työnteon jatkamiseen eläkkeelle jäämisen sijasta voitiin kuitenkin perustuslakivaliokunnan mielestä pitää hyväksyttävinä verolainsäädännön tavoitteina. Hallituksen esityksessä esitettyjen laskelmien perusteella veron piiriin kuuluneiden eläkkeen saajien veroaste ei ollut myöskään merkittävässä epäsuhteessa vastaavansuuruisten palkkatulojen veroasteen kanssa, eikä sen voitu katsoa olevan verovelvollisen kannalta kohtuuton, kun otettiin huomioon myös heidän veronmaksukykinsä. Ehdotettu säännös eläketulon lisäverosta ei siten muodostunut perustuslain 6 §:ssä säädetyn yleisen yhdenvertaisuusperiaatteen taikka syrjinnän kiellon vastaiseksi. (PeVL 53/2016 vp, s. 4-5).

Työtulovähennyksen ikään perustuvaa enimmäismäärän korotusta koskevia säännöksiä ehdotetaan muutettavaksi siten, että enimmäismäärän korotus poistetaan alle 65-vuotiailta, mutta 65 vuotta täyttäneillä korotusta nostetaan 600 eurosta 1 200 euroon.

Ehdotetun muutoksen tarkoituksena on parantaa työtulovähennyksen enimmäismäärän korotuksen kannustavuutta työnteon jatkamiseen sekä kohdentaa tuki tarkemmin sellaiseen joukkoon, jossa työllisyys on keskimäärin heikompa. Sääntely vastaa tavoitteiltaan perustuslakivaliokunnan myötävaikutuksella säädettyä vastaavaa porrastettua huojennusta, joka alkoi asteittain vaikuttaa 60 ikävuodesta lähtien. Kun ehdotus ei ikään perustuvan erottelun osalta poikkea tavoitteiltaan tai oikeasuhtaisuudeltaankaan merkittävästi perustuslakivaliokunnan viime vaalikaudella hyväksymästä huojennuksesta (ks. PeVL 54/2022 vp, k. 10.) ei ikään perustuvan työtulovähennyksen enimmäismäärän korotus vaikuta lakiehdotuksen käsittelyjärjestykseen.

Nähdäkseni myöskään ulkomaisten avainhenkilöiden lähdeverotuksen alaisen työskentelyajan pidentäminen 48 kuukaudesta 84 kuukauteen ei vaikuta säätämisyjärjestykseen. Vaikka avainhenkilöiden erityiskohtelua ei tietääkseni ole perustuslakivaliokunnassa aiemmin arvioitu.

Erityiskohtelulla pyritään esityksen säätämisjärjestysperustelujen mukaan helpottamaan ulkomaisten erityisasiantuntijoiden ja -osaajien rekrytointia Suomeen täällä toimivien yritysten ja korkeakoulujen tarpeisiin. Nähdäkseni tavoitetta voidaan pitää perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen kannalta hyväksyttävänä. Merkitystä asiassa on silläkin, että tätä tietyllä tavalla positiivista erityiskohtelua sovelletaan varsin rajalliseen piiriin ihmisiä. Vuosina 2020–2022 lain soveltamisen piirissä on vuosittain ollut noin 400–600 henkilöä.

Helsingissä 22.10.2023

Juha Lavapuro

Oikeusneuvos, professori