

LAUSUNTO EDUSKUNNAN PERUSTUSLAKIVALIOKUNNALLE HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ EDUSKUNNALLE LAEIKSI VUODEN 2024 TULOVEROASTEIKOSTA, TULOVEROLAIN MUUTTAMISESTA JA VÄLIAIKAISESTA MUUTTAMISESTA SEKÄ ERÄIDEN MUIDEN VEROLAKIEN MUUTTAMISESTA (HE 34/2023 VP)

Eduskunnan perustuslakivaliokunnan pyytämänä lausuntona otsikossa mainitusta hallituksen esityksestä esitän kunnioittavasti seuraavan.

Yleistä

Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi vuoden 2024 tuloveroasteikosta. Lisäksi muutettaisiin muun ohessa sääntelyä työtulovähennyksestä, matkakuluvähennyksestä ja kotitalousvähennyksestä. Muutoksia tehtäisiin myös avainhenkilölakiin ja perintöveron maksuaikaan. Esitys liittyy valtion vuoden 2024 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Esityksen säätämisympäristöperusteluissa lakiehdotuksia on arvioitu ikään perustuvan työtulovähennyksen korottamista ja ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksen työskentelyajan pidentämistä koskevilta osin perustuslain 6 §:n mukaisen yhdenvertaisuuden kannalta. Lisäksi tuloveroasteikkoon kytkeytyviä seikkoja on arvioitu perustuslain 15 §:ssä säädetyn omaisuuden suojan ja erityisesti niin sanotun konfiskatorisen verotuksen kiellon näkökulmasta.

Esityksessä muutettavaksi ehdotettua sääntelyä työtulovähennyksestä muutettiin viimeksi 1.1.2023 voimaan tulleella lailla (1123/2022), joka käsiteltiin perustuslakivaliokunnan myötävaikutuksella (PeVL 54/2022 vp). Tässä yhteydessä valiokunta nosti esille tuoreessa lausunkäytännössään korostamansa seikan siitä, että verotusta koskevaa lainsäädäntöä ei voida pitää valtiosääntöoikeudellisesti sellaisena erityisenä julkisen vallan käytön muotona, jonka alueella perusoikeudet ja perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaate eivät tule sovellettaviksi (PeVL 53/2016 vp, s. 4, PeVL 52/2016 vp, s. 5). Valiokunta on myös aiemmassa, ennen nykyisen perustuslain voimaantuloa annetussa käytännössään arvioinut verotuksen suhdetta omaisuusensuojan konfiskatorisen verotuksen kiellon kautta (ks. esim. PeVL 5/1988 vp, PeVL 12/1986 vp, PeVL 9/1978 vp). Valiokunta toi esille, että käsiteltävänä olleen, vuosittain annettavaa tuloveroasteikkolakia koskevan hallituksen esityksen säätämisympäristöperusteluissa oli arvioitu lakiehdotusta vain työtulovähennykseen kiinnittyvästä yhdenvertaisuusnäkökulmasta. Valiokunta kiinnitti valtioneuvoston huomiota siihen, että arviointi olisi syytä suorittaa myös muiden perusoikeuksien, kuten omaisuusensuojan, näkökulmasta. (PeVL 54/2022 vp, s. 3–4.)

Perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 54/2022 vp muodostaa keskeisen perustan nyt käsiteltävänä olevan esityksen valtiosääntöiselle arvioinnille. Mainitussa lausunnossa esitetyt arviointiperusteet on nähdäkseni otettu asianmukaisesti esityksen perustuslakijakson perustaksi. Myös huomio tarpeesta arvioida verotussääntelyä kattavasti perusoikeuksien kannalta käsitäkseni tässä täyttyy konfiskatorisen verotuksen kiellon tarkastelussa. Tuon kuitenkin

erikseen seuraavassa esille myös perustuslain 18 §:n 2 momentissa julkiselle vallalle asetettuun velvoitteeseen edistää työllisyyttä ja pyrkiä turvaamaan jokaiselle oikeus työhön liittyviä näkökohtia. Esityksessä ei nähdäkseni viitata viimeksi mainittuun perustuslain säännökseen. Mainitut näkökohdat kytkeytyvät ehdotuksiin ikään perustuvan työtulovähennyksen korotuksen muuttamisesta, joita katson olevan tarpeen käsitellä erikseen erityisesti perustuslain 6 §:n mukaisen yhdenvertaisuusperusoikeuden ja syrjintäkiellon kannalta. Esittämäni arviot kohdistuvat lakiehdotukseen tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta (2. lakiehdotus).

Työtulovähennys

Työtulovähennykseen liittyvien ehdotusten sisältö, tavoitteet ja perustelut

Hallituksen esityksen 2. lakiehdotuksessa tuloverolain 125 §:ää työtulovähennyksestä ehdotetaan muutettavaksi muun ohella siten, että luovuttaisiin eräistä ikään perustuvista työtulovähennysten enimmäismäärien korotuksista. Työtulovähennyksen enimmäismäärää korotettaisiin jatkossa ainoastaan 65 vuotta täyttäneillä. Voimassa olevassa säännöksessä olevat enimmäismäärän korotukset 200 euroa 60 vuotta täyttäneille ja 400 euroa 62 vuotta täyttäneille poistettaisiin. Esityksessä ehdotetaan siten työtulovähennyksen ikään perustuvan enimmäismäärän korotuksen poistamista alle 65-vuotiailta. Lisäksi työtulovähennyksen enimmäismäärän korotusta 65 vuotta täyttäneille ehdotetaan nostettavaksi 600 eurosta 1 200 euroon. Esityksessä ehdotetaan tehtäväksi myös indeksitarkistus 2,8 prosentin mukaisesti kaikilla tulotasoilla. Indeksitarkistus ehdotetaan toteutettavaksi korottamalla progressiivisen tuloveroasteikon kaikkia tuloajoja sekä kasvattamalla perusvähennyksen enimmäismäärää ja korottamalla työtulovähennyksen enimmäismäärää ja poistumaprosenttien tuloajoja.

Esityksen tavoitteena on vahvistaa kotitalouksien ostovoimaa ja parantaa työn vastaanottamisen kannustimia työn verotusta keventämällä. Korotetun työtulovähennyksen ikärajojen muutoksella on tarkoituksena siirtää verokannustimien painopistettä 65 vuotta täyttäneisiin ikäluokkiin. Tavoitteena on parantaa yli 65-vuotiaiden työnteon kannustimia merkittävästi. Työtulovähennyksen enimmäismäärän korotuksen muuttamisella tavoitellaan myös verotuottojen kasvattamista. Lisäksi esityksen mukaan kokonaisuutena katsottuna palkansaajien verotus kevenee kaikilla tulotasoilla, kun otetaan huomioon esityksessä esitetyt muutokset, ansiotason nousu ja maksumuutokset.

Työtulovähennyksen määrää on muutettu viimeksi 1.1.2023 voimaan tulleella muutoksella, jossa työtulovähennystä korotettiin ikäperusteisesti kolmessa eri portaassa. Korotuksen ensimmäinen porras oli 60 ikävuoden kohdalla, toinen porras 62 ikävuoden ja viimeinen porras 65 ikävuoden kohdalla. Kysein muutoksen tarkoituksena oli tarkoitus edistää säännöksessä tarkoitettujen iän saavuttaneiden henkilöiden työllisyyttä. Tarkoituksena oli yhtäältä kannustaa ikääntyneitä työntekijöitä pysymään työelämässä pidempään ja toisaalta kannustaa työskentelemiseen eläkkeellä ollessa. Säännökseen sisältyvien porrastusten eli iän myötä kasvavan vähennyksen määrän tarkoituksena oli ottaa huomioon se, että tilastollisesti verovelvollisten työllisyysaste laskee sitä enemmän mitä iäkkäämmästä henkilöstä on kysymys. (HE 153/2022 vp.)

Nyt arvioitavana olevassa esityksessä on muutostarvetta perusteltu osaltaan sillä, että voimassa olevan työtulovähennyksen enimmäismäärän korotuksen kannustinvaikutus työssä jatkamiseen erityisesti alle 65-vuotiailla on heikko johtuen korotuksen pienestä määrästä. Määrällisesti tuki kohdistuu suurelle joukolle, joka koostuu valtaosin palkansaajista. Lisäksi esityksessä on todettu, että rajalliseen kannustinvaikutukseen nähden tuki on kallis menetettyjen verotulojen näkökulmasta. Muutoksen positiiviset työllisyysvaikutukset arvioitiin maltillisiksi. Työtulovähennyksen enimmäismäärän korottamisen arvioitiin lisäävän työllisyyttä pitkällä aikavälillä vajaalla 1 000 henkilöllä. Korotuksen arvioitiin olevan julkista taloutta heikentävä työllisyystoimenpide. Työtulovähennyksen enimmäismäärän korotuksen myötä palkan ja eläkkeen yhdistelmän verotus keveni lisää 60 vuotta täyttäneillä. Esityksessä on tuotu esille, että sen sijaan, että kevyempi verotus kannustaisi työskentelemään enemmän, se voi myös kannustaa vähentämään työskentelyä ja aloittamaan osittaisen varhennetun vanhuuseläkkeen, jonka alaikäraja on tällä hetkellä 61 vuodessa.

Esityksen mukaan julkisen talouden kannalta ei ole perusteltua pitää voimassa verotukia, joiden kannustinvaikutukset ovat epäselviä tai jotka jopa tietyissä tilanteissa voivat kannustaa työnteon vähentämiseen erityisesti henkilöillä, jotka eivät ole vielä saavuttaneet vanhuuseläkkeen lakisääteistä alaikärajaa. Verotuet työnteon jatkamisen kannustamiseen olisi siksi esityksen mukaan perusteltua kohdistaa vanhuuseläkkeen alaikärajan jo saavuttaneisiin henkilöihin. Tämän puolesta puhuu esityksen mukaan myös työllisyysasteen selvä aleneminen alimman eläkeiän saavuttamisen jälkeen. Verotuki 60–64-vuotiaiden osalta kohdistuu valtaosin palkansaajiin, jotka eivät ole vielä saavuttaneet lakisääteistä eläkeikänsä. Työtulovähennyksen enimmäismäärän korotusta voidaan pitää tehottomana keinona parantaa 60–64-vuotiaiden työllisyyttä. Esityksessä katsotaan, että vähennyksen enimmäismäärän korotuksen rajan asettaminen 65 ikävuoteen on perusteltua myös työllisyysastetta koskevien tilastotietojen perusteella.

Työtulovähennyksen uudelleenkohdentamisen työllisyysvaikutuksia on arvioitu valtiovarainministeriössä mikrosimulointimallin avulla. Laskelmassa on käytetty tutkimuskirjallisuudesta poimittua arviota keskimääräisestä työntarjonnan joustosta. Tällä tavoin arvioituna työtulovähennyksen enimmäismäärän esitetty uudelleenkohdentaminen heikentäisi työllisyyttä keskipitkällä aikavälillä yhteensä noin 800 henkilöllä. Työtulovähennyksen enimmäismäärän korotuksen 600 eurosta 1 200 euroon 65 vuotta täyttäneille arvioidaan kasvattavan työllisten määrää noin 200 henkilöllä.

Valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin lähtökohdat

Ehdotettu ikärajoja sisältävä sääntely työtulovähennyksestä on merkityksellistä ennen kaikkea perustuslain 6 §:n mukaisen yhdenvertaisuuden ja syrjintäkiellon kannalta. Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä ja 2 momentin perusteella ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan muun muassa iän perusteella.

Työtulovähennystä koskeva edellinen muutosehdotus käsiteltiin perustuslakivaliokunnassa ja tässä yhteydessä sääntelyn suhde yhdenvertaisuusperusoikeuteen ja syrjintäkieltoon käytiin läpi. Kyseisessä lausunnossa PeVL 54/2022 vp on esitetty kootusti perustuslain 6 §:n sisältö ja siihen kytkeytyvät valiokunnan vakiintuneet tulkintalinjat sekä niiden suhde

verolainsäädäntöön. Aiemmin erityisesti lausunnoissa PeVL 52/2016 vp ja PeVL 53/2016 vp on käyty läpi perustuslakivaliokunnan tulkintoja yhdenvertaisuusperusoikeuden merkityksestä verotuksesta. Lisäksi lausunnossa PeVL 44/2010 vp valiokunta tuo kokoavasti esiin siihenastista käytäntöään ikärajoista suhteessa perustuslain 6 §:n 2 momentin kieltoon ilman hyväksyttävää perustetta asettaa ketään eri asemaan muun muassa iän perusteella. Voimassa olevaan lainsäädäntöön sisältyy ylipäänsä lukuisia ikärajoja ilman, että niitä olisi pidetty valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallisina. Ikärajasääntely ei ole muodostunut perustuslain 6 §:n kannalta ongelmalliseksi, kunhan erottelut eivät ole olleet mielivaltaisia eivätkä kohtuuttomia. (Ks. esim. PeVL 60/2002 vp, s. 4–5.)

Asian valtiosääntöoikeudellisessa arvioinnissa on syytä korostaa sitä, että perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön mukaan perustuslain 6 §:n 2 momentissa tarkoitetun hyväksyttävän syyn pitää olla asiallisessa ja kiinteässä yhteydessä lain tarkoitukseen, ja että ehdotetulla erottelulla on oltava tosiasialliset mahdollisuudet saavuttaa sääntelylle asetetut, perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävinä pidettävät päämäärät. Kysymys on siten siitä, onko ehdotetulle sääntelylle osoitettavissa perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet ja ovatko tavoitteiden saavuttamiseksi ehdotetut keinot oikeasuhtaisia. Perustuslakivaliokunta on nojautunut mainittujen seikkojen selvittämisessä esimerkiksi tutkimus- tai tilastotietoon (ks. esim. PeVL 44/2010 vp, PeVL 42/2004 vp). Valiokunta on joissakin tapauksissa myös kiinnittänyt huomiota valtiosääntöisen arvioinnin kannalta riittämättömään tietopohjaan (ks. esim. PeVL 44/2010 vp, PeVL 46/2002 vp).

Perustuslakivaliokunta katsoi työtulovähennystä koskevassa aiemmassa lausunnossaan, että esityksen tavoitteet vastasivat niitä tavoitteita, joita valiokunta on pitänyt perustuslain 6 §:n 2 momentissa tarkoitetun erilaisen kohtelun kannalta hyväksyttävinä perusteina (PeVL 54/2022 vp, s. 3). Aiemmassa käytännössään valiokunta on todennut, että ihmisten välisten keskinäisten tuloerojen tasaamista ja heidän kannustamistaan työnteon jatkamiseen eläkkeelle jäämisen sijasta voidaan sinänsä pitää hyväksyttävinä verolainsäädännön tavoitteina (PeVL 53/2016 vp, s. 4).

Lisäksi perustuslakivaliokunta arvioi aiemmassa lausunnossaan työtulovähennyksestä, että ikään perustuvilla erotteluilla oli asiallinen ja kiinteä yhteys sääntelyn tarkoitukseen. Valiokunta nosti esille, että tuolloin esitettyjen arvioiden mukaan työtulovähennyksen enimmäismäärän korottaminen lisäisi työllisyyttä pitkällä aikavälillä vajaalla 1 000 henkilöllä. Lisäksi valiokunta piti ehdotetun erilaisen kohtelun oikeasuhtaisuuden kannalta merkittävänä sitä, ettei yli 60-vuotiaille myönnettävä korotettu työtulovähennys ollut määrältään erityisen suuri. (PeVL 54/2022 vp, s. 3.)

Arvio

Työtulovähennystä koskevasta tuloverolain edellisestä muutoksesta, joka tuli voimaan vuoden 2023 alussa, annettu perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 54/2022 vp muodostaa keskeisen perustan nyt käsiteltävänä olevan esityksen valtiosääntöiselle arvioinnille myös työtulovähennystä koskevien muutosehdotusten kannalta. Mainitussa lausunnossa esitetyt perustuslain 6 §:ään kytkeytyvät arviointiperusteet ja vakiintuneet perustuslakivaliokunnan tulkinnat on otettu tältä osin asianmukaisesti esityksen säätämisyksikön perustaksi.

Ehdotetulla korotetun työtulovähennyksen ikärajojen muutoksella on tarkoituksena siirtää verokannustimien painopistettä 65 vuotta täyttäneiden ikäluokkiin. Ehdotuksella on esityksessä arvioitu olevan myös myönteisiä työllisyysvaikutuksia mainitussa ikäryhmässä sekä mahdollisesti myös 60–64-vuotiaiden kohdalla, joilta työtulovähennyksen ikään perustuvan enimmäismäärän korotus poistettaisiin. Lisäksi työtulovähennyksen korotuksen enimmäismäärän muuttamisella tavoitellaan myös julkisen talouden rahoituspohjan vahvistamista kasvattamalla verotuottoja. Etenkin verokannustimien ja työllisyysvaikutusten osalta ehdotetun sääntelyn tavoitteet vastaavat pääosin hallituksen esityksessä HE 153/2022 vp esitetyjä tavoitteita, joiden perustuslakivaliokunta arvioi vastaavan niitä tavoitteita, joita valiokunta on pitänyt perustuslain 6 §:n 2 momentissa tarkoitettun erilaisen kohtelun kannalta hyväksyttävänä perusteina. Näin ollen myös nyt ehdotetulle sääntelylle ikäperusteisesta työtulovähennyksen korottamisesta esitetään perustuslain 6 §:n 2 momenttien tarkoittamalla tavalla hyväksyttävä peruste. Lisäksi etenkin eläkeikäisten työllisyyden edistämistä voidaan pitää perustuslain kannalta hyväksyttävänä tavoitteena, kun otetaan huomioon myös perustuslain 18 §:n 2 momentti, jonka mukaan julkisen vallan on edistettävä työllisyyttä ja pyrittävä turvaamaan jokaiselle oikeus työhön.

Hallituksen esityksessä on perusteltu ehdotettuja ikään perustuvia erotteluja ja niiden muutoksia sekä tehty ehdotusten vaikutusarviointia. Vaikutusarviot ja perustelut nojataan tilastotietoihin, mikrosimulointimalliin ja tutkimuskirjallisuuteen. Merkille pantavaa on erityisesti se, että esityksen mukaan työtulovähennyksen enimmäismäärän esitetty uudelleenkohdentaminen heikentäisi työllisyyttä keskipitkällä aikavälillä yhteensä noin 800 henkilöllä. Työtulovähennyksen enimmäismäärän korotuksen 600 eurosta 1 200 euroon 65 vuotta täyttäneille puolestaan arvioidaan kasvattavan työllisten määrää noin 200 henkilöllä. Näin ollen työtulovähennyksen enimmäismäärän korotuksella voi arvioida olevan asiallinen ja kiinteä yhteys sääntelyn tarkoitukseen etenkin verokannustimien luomisessa 65 vuotta täyttäneille. Kiinnitän kuitenkin valiokunnan huomion siihen, että mainittujen ehdotettujen keinojen vaikutukset näytävät jäävän aika vähäisiksi.

Esityksessä jää havaintojeni mukaan lisäksi epäselväksi se, millä perusteella esitetään työtulovähennyksen korotuksen enimmäismäärän kaksinkertaistamista eikä jotakin tätä pienempää tai suurempaa kannustinta. Tällä seikalla on merkitystä myös siltä kannalta, että perustuslakivaliokunta piti lausunnossaan PeVL 54/2022 vp oikeasuhtaisuuden kannalta merkittävänä sitä, ettei tuolloin ehdotettu korotettu työtulovähennys ollut määrältään erityisen suuri. Vaikka nyt työtulovähennyksen enimmäismäärä suurenee 65 vuotta täyttäneiden osalta merkittävästi, ei nähdäkseni työtulovähennys nyt ehdotetussa muodossakaan muodostuisi kuitenkaan erityisen suureksi ja siten ongelmalliseksi oikeasuhtaisuuden kannalta. (Ks. myös PeVL 53/2016 vp.)

Lisäksi pidän tarpeellisena kiinnittää huomiota siihen, että työtulovähennykseen ehdotetaan ikäkytkentäisiä muutoksia varsin pian edellisen muutoslain voimaantulon jälkeen. Mielestäni tämä asettaa kysymyksiä lainvalmistelun laadusta ja etenkin vaikutusarviointien onnistuneisuudesta, mikä samalla myös osin heikentää nyt esitettyjen perustelujen ja vaikutusarviointien uskottavuutta. Mainittuun seikkaan voi kytkeytyä myös lainmuutoksen vaikutusten pitkäjänteisempiä seurantarpeita samoin kuin tarvetta ottaa huomioon yksilöiden mahdollisuus myös riittävästi ennakoida työuriansa pituuteen liittyvässä päätöksenteossa merkityksellisiä seikkoja.

Mainitsemani epäselvyydet ja ongelmakohdat ehdotuksen vaikutuksissa ja soveltuvuudessa asetettujen tavoitteiden saavuttamisessa eivät kokonaisuutena arvioiden kuitenkaan nähdäkseni vaikuta ehdotetun sääntelyn säätämisyjärjestykseen. Ehdotus ei mielestäni johda ikään perustuvien erottelujen kannalta perustuslain 6 §:n kannalta ongelmalliseen mielivaltaisuuteen tai kohtuuttomuuteen eikä muutoinkaan muodostu perustuslain 6 §:ssä säädetyn yleisen yhdenvertaisuuden ja syrjintäkiellon kannalta ongelmalliseksi. Näin ollen katson esityksessä ehdotetun kuuluvan työtulovähennykseen kohdistuvien muutostenkin osalta perustuslain 81 §:n mukaan verolainsäädännön säätämisessä lainsäätäjälle kuuluvaan harkintavaltaan.

Helsingissä 25.10.2023

Anu Mutanen, OTT, tenure track -professori