Juha Lavapuro 21.10.2016
Kirjallinen lausunto

Eduskunnan perustuslakivaliokunnalle

HE 158/2016 vp Hallituksen esitys eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi

Hallituksen esityksen valtiosääntöoikeudellisesti keskeiset ehdotukset

Hallituksen esityksessä ehdotetaan säädettäväksi metsätilasta suoritetun lahjaveron perusteella muodostuvasta, metsätalouden puhtaasta pääomatulosta tehtävästä metsälahjavähennyksestä. Metsälahjavähennys ei olisi luonteeltaan metsävähennyksen tyyppinen metsätalouteen kohdistuva luonnollinen vähennys, vaan kyse on tuloverotuksen kautta metsästä lahjaveroa maksaneelle henkilölle myönnettävästä erityisestä veronhuojennuksesta

Oikeus vähennykseen olisi 55 a §:n 1 momentin mukaan metsämaata lahjaksi saaneella luonnollisella henkilöllä, jos pykälän 2—4 momentin mukaiset edellytykset täyttyvät. Vähennyksen kokonaismäärän määräytymisen perusteista säädetään 55 a §:n 2-3 momenteissa, joissa säädetään vähennyksen määrää koskevasta verraten monimutkaisesta laskentakaavasta. Vähennysoikeus koskisi ainoastaan sellaisia metsälahjoja, joissa metsän arvo on metsän varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain 7 §:n perusteella laskettuna yli 30 000 euroa tai joissa metsämaan pinta-ala on vähintään 100 hehtaaria. Vähennyksen vuosikohtainen enimmäismäärä olisi ehdotetun 55 b §:n 1 momentin mukaan 195 000 euroa. Enimmäismäärän tarkoitus ei liity kohtuuttomien veroetujen välttämiseen, vaan sillä estettäisiin EU-oikeuden näkökulmasta sallitun valtiontuen enimmäismäärän ylittyminen. Mainittu enimmäismäärä vastaa veroprosentista riippuen 65 100—66 300 euron verotukea vuodessa ja 195 300—198 900 euroa kolmen vuoden aikana. Metsälahjavähennys tehdään verovelvollisen ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen valmistumista tekemästä vaatimuksesta.

Ehdotettu 55 c § sisältää lisäksi säännöksen metsälahjavähennyksestä hyötyneen metsätilan tai sen sen osan luovutukseen liittyvistä seuraamuksista. Säännöksessä ilmaistun pääsäännön mukaan verovelvollisen tulosta aiemmin vähennettyjä metsälahjavähennyksiä vastaava määrä lisätään 20 prosentilla korotettuna hänen luovutusvuoden metsätalouden pääomatuloonsa, jos verovelvollinen luovuttaa vähintään kymmenen prosenttia ehdotetussa 55 a §:ssä tarkoitettuna lahjana saa-

miensa kiinteistöjen tai niiden osien yhteenlasketusta pinta-alasta ennen kuin 15 vuotta on kulunut lahjoituksesta. Tästä pääsäännöstä on eräitä poikkeuksia, joista säädetään 55 c §:n 2-3 §:ssä.

Veronhuojennuksia koskevan sääntelyn valtiosääntöoikeudellinen merkitys

Ehdotettu sääntely merkitsee ihmisten erilaista kohtelua ainakin kolmessa eri suhteessa. Nyt ehdotettu huojennus keventää yli 30 000 euron arvoisen tai yli 100 euron suuruisen metsätilan lahjaksi saavien verotusta, ja asettaa heidät siten parempaan asemaan verrattuna

1) muun tyyppistä pääomatuloa tuottavaa varallisuutta lahjaksi saaviin henkilöihin,
2) metsävarallisuutta perinnön kautta saaviin henkilöihin ja
3) alle 30 000 arvoisen tai alle 100 hehtaarin suuruisen metsätilan lahjaksi tai perinnöksi saaviin henkilöihin.

Huojennuksen tuottama etu on suurimmillaan arvokkaita ja suuria metsätiloja lahjoitettaessa. Hallituksen esitykseen sisältyvien laskelmien mukaan nykyisillä pääomatulon veroasteilla 30 000 € (tai 100 hehtaarin) raja-arvon yli menevään osaan kohdistuvasta lahjaverosta hyvitettäisiin enimmillään, kun kyseinen lahjaveron osa on vähintään 200 000 euroa, runsaat 81 prosenttia. Kyse on siten yksittäisen henkilön kannalta huomattavasta veroedusta.

Hallituksen esitys on näiden erottelujen vuoksi valtiosääntöoikeudellisesti merkityksellinen varsinkin perustuslain 6 §:ssä säädetyn yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta. Perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti perustuslain esitöiden mukaisesti katsonut, että yhdenvertaisuusnäkökohdilla on merkitystä sekä myönnettäessä yksilöille lailla etuja ja oikeuksia että asetettaessa heille velvollisuuksia. (PeVL 31/2014 vp, HE 309/1993 vp, s. 42-43). Yhdenvertaisuussäännös ei kuitenkaan edellytä kaikkien kansalaisten samanlaista kohtelua, elleivät asiaan vaikuttavat olosuhteet ole samanlaisia. Lainsäädännölle on ominaista, että se kohtelee tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin edistääkseen muun muassa tosiasiallista tasa-arvoa (HE 309/1993 vp, s. 42–43). Perustuslakivaliokunnan käytännössä on tähän liittyen katsottu, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. Epäilemättä on myös niin, että lainsäätäjälle tulee verotuksen alalla jättää varsin laaja harkintamarginaali sen pyrkiessä verotuksellisin keinoin vaikuttamaan yhteiskuntakehitykseen.

Verotusta ei kuitenkaan ole valtiosääntöoikeudellisissa käytännöissä meillä koskaan pidetty minään erityisenä julkisen vallan käytön muotona, jonka alueella perusoikeudet ja perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaate ei tulisi sovellettavaksi. Jo vanhan hallitusmuodon aikana perustuslakivaliokunta on omaisuudensuojaan viitaten katsonut, että hyvin ankara, konfiskatoriseksi osoittautuva, veroprogressio oli ristiriidassa perustuslain omaisuudensuoja- ja pakkolunastussäännöstön kanssa ja veron suuruuden määräytymissäännöksiä oli sen vuoksi muutettava (ks. PeVL 5/1988 vp, PeVL 12/1986 vp, PeVL 9/1978 vp).

Aivan tuoreessa tulkintakäytännössään perustuslakivaliokunta on puolestaan katsonut sosiaali- ja terveydenhuollon järjestämislakiehdotuksen johtavan niin merkittäviin kunnallisveron korotuspaineisiin, että sääntely muodostui kokonaisuutena arvioiden kunnallista itsehallintoa koskevan perustuslain 121 §:n 2 ja 3 momentin sekä perustuslain 6 §:n 1 momentin yhdenvertaisuusperiaatteen vastaiseksi. (ks. PeVL 67/2014 vp ja PeVL 75/2014 vp.)

Perustuslakivaliokunta on myös vakiintuneesti arvioinut erilaisia verohuojennukseen liittyviä säännöksiä perustuslain 6 §:n valossa. Näille lausunnoille on ollut tyypillistä, ettei valiokunta ole sinänsä pitänyt verohuojennuksiin liittyvää verovelvollisten erilaista kohtelua perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännöksen ehdottomasti kieltämänä. Valiokunnan vakiintuneen kannan mukaan veronhuojennustoimivallan säätäminen viranomaiselle on sinänsä valtiosääntöoikeudellisesti mahdollista (ks. PeVL 5/2010 vp, PeVL 44/2005 vp, s. 3/II ja siinä mainitut valiokunnan lausunnot).

Huojennukset hyväksyessään perustuslakivaliokunta on kuitenkin säännönmukaisesti huojennusmahdollisuuksia arvioidessaan korostanut, että huojennusten tulee selvästi jäädä poikkeukselliseksi suhteessa laissa säädettäviin veron määräytymisperusteisiin ja että laista tulee käydä ilmi huojennusten hyväksyttävät myöntämisperusteet samoin kuin se, missä tarkoituksessa huojennuksia voidaan myöntää. Nämä vaatimukset perustuvat valiokunnan tulkinnan mukaan paitsi verolaille asetettavalle täsmällisyyden ja tarkkuuden vaatimukselle myös perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännökseen, joka on valiokunnan mukaan otettava asianmukaisesti huomioon myös huojennusvaltuuksia käytännössä sovellettaessa. Tässä suhteessa perustuslakivaliokunta on pitänyt huojennusmahdollisuudesta seuraavaa verovelvollisten erilaista kohtelua hyväksyttävänä erityisesti tilanteissa, joissa huojennustoimivallan perusteena on täysimääräisen maksun ilmeinen kohtuuttomuus (Ks. PeVL 5/2010 vp, PeVL 44/2005 vp, PeVL 4/1991 vp).

Viittaus kohtuuttomuuteen ilmentää osaltaan tulkintaa siitä, että verolainsäädännössä voidaan poiketa tiukan muodollisesta yhdenvertaisuusvaatimuksesta, kun kyse on kohtuuttoman ankariksi käyvien veroseuraamusten välttämisestä. Toisaalta yhdenvertaisuusvaatimuksesta myös seuraa, etteivät myöskään erottelut muodostu kohtuuttoman ankariksi. Valiokunta on usein johtanut perustuslain yhdenvertaisuussäännöksistä vaatimuksen, etteivät henkilöihin kohdistuva erottelut saa olla mielivaltaisia eivätkä erot saa muodostua kohtuuttomiksi (ks. esim. PeVL 60/2002 vp, s. 4, PeVL 46/2002 vp, s. 6, PeVL 18/2006 vp, s. 6). Tässä yhteydessä on syytä viitata myös valiokunnan kantaan vanhempainrahaa koskevassa asiassa, jossa oli kysymys vanhempainrahan suuruuden määräytymisestä isille paremmin perustein kuin äideille. Tavoitteena oli lisätä isien vanhempainrahaan käyttöä. Vaikka ehdotuksella oli valiokunnan mielestä hyväksyttävät perusteet, piti se ehdotusta PL 6 §:n kannalta lähtökohtaisesti ongelmallisena. Se viittasi siihen, että isien tosiasiallisesti saama vanhempainrahan määrä oli jo entuudestaan keskimäärin korkeampi kuin äitien eikä Isiä tällaisessa asetelmassa voida pitää taloudellisluonteisen erityiskohtelun tarpeessa olevana sellaisena ryhmänä, jonka suosimiseksi olisi sallittua ryhtyä perustuslain syrjintäkieltosäännöksen sinänsä mahdollistamiin positiivista erityiskohtelua tarkoittaviin sääntelytoimenpiteisiin. (PeVL 38/2006 vp).

Edellä viitattu yhdenvertaisuusperiaatetta koskeva tulkintalinja vastaa sitä perustuslain esitöistäkin ilmenevää kantaa, jonka mukaan lainsäädännölle on sinänsä ominaista, että se saattaa kohdella tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavalla, (HE 309/1993 vp, s. 42—43) mutta tällöinkin erottelut on voitava perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla (PeVL 31/2014 vp PeVL 46/2006 vp). Perusoikeuksien toteuttamista ja esimerkiksi tosiasiallisen tasa-arvon edistämistä on tässä suhteessa pidetty vakiintuneesti hyväksyttävänä perusteena muodollisesti erilaista kohtelua merkitsevälle lainsäädännölle. Verohuojennuksia koskevassa käytännössä huojennustoimivallan oikeuttaminen kohtuuttomien veroseuraamusten välttämisellä on toiminut saman suuntaisesti, kun sillä on pyritty välttämään kohtuuttoman ankaraksi käyvien veroseuraamusten kohdistumista verovelvollisiin.

Jonkinlaista johtoa nyt ehdotettuun sääntelyn yhdenvertaisuusarvioon voidaan hakea myös pitää maatalouden harjoittamiseen liittyvää luopumistukea koskevasta perustuslakivaliokunnan lausunnosta (PeVL 18/2006 vp). Ainakin sääntelyn tavoitteet näyttävät hallituksen esityksen joidenkin perustelulausumien valossa olevan saman tyyppisiä. Esityksessä todetaan, että ehdotettavan metsälahjavähennyksen tavoitteena edistää metsätilojen sukupolvenvaihdoksia, kasvattaa metsätilakokoa, edistää yrittäjämäistä metsätaloutta ja lisätä puun tarjontaa.

Perustuslakivaliokunta arvioi vuoden 2006 lausunnossaan maatilojen sukupolvenvaihdoksiin liittyvää tukea yhdenvertaisuutta koskevan perustuslain 6 §:n valossa. Valiokunta viittasi tältä osin luopumistuen tavoitteisiin (tavoitteena oli helpottaa perheiden sisäisiä sukupolvenvaihdoksia ja niiden oikea-aikaisuutta, kasvattaa saajien tilakokoa, parantaa maatalouden rakenneuudistusta ja tuoda tiettyjä kustannussäästöjä), mutta samalla se kiinnitti huomiota luopumistuki-ikärajoihin liittyvään neljän vuoden eroon lapsiperheiden hyväksi. Valiokunta piti tätä verrattain pitkänä perustuslain yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta. Todettuaan kuitenkin, että perheyhteys perinteisesti kuulunut maatalouden harjoittamiseen, ja tähän liittyen itse maatilan siirtymistä suvussa sukupolvelta toiselle on pidetty vanhastaan tärkeänä, valiokunta katsoi, että perheen sisäisten sukupolvenvaihdosten edistämiselle oli hyväksyttävät perusteet (PeVL 18/2006 vp).

Ehdotuksen arviointi

Nyt ehdotettu huojennus muistuttaa jossain määrin perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 55—57 §:ssä olevaa sääntely maatilojen ja muiden yritysten sukupolvenvaihdoshuojennuksesta, joka myönnetään maatilan ja muun yrityksen varojen aliarvostamisen kautta. Huojennuksesta on kuitenkin säädetty ilman perustuslakivaliokunnan myötävaikutusta, joten nykyisessä laissa olevia huojennusjärjestelyjä ei voida käyttää osoituksena nyt esillä olevan ehdotusten perustuslainmukaisuudesta vaan asia tulee valtiosääntöoikeudellisesti arvioida riippumatta tällaisen järjestelyn olemassaolosta.

Ehdotettu metsälahjaverovähennys on luonteeltaan verohuojennus eikä sille sinänsä ole ehdotonta valtiosääntöoikeudellista estettä. Ehdetusta laista käy myös ilmi huojennusten hyväksyttävät

myöntämisperusteet samoin kuin se, missä tarkoituksessa huojennuksia voidaan myöntää. Sääntely on riittävän täsmällistä ja tarkkarajaista. Siihen liittyviä erotteluja ei voi myöskään pitää mielivaltaisina, vaan ne liittyvät sinänsä hyväksyttäviin tavoitteisiin.

Aivan ongelmaton ehdotus ei kuitenkaan nähdäkseni ole. Ehdotetun huojennusvaltuuden tavoitteet ovat ensinnäkin merkittävin osin varsin etäällä sellaisista syistä, joita perustuslakivaliokunta on tavallisesti pitänyt perustuslain 6 §:n kannalta hyväksyttävinä. Metsälahjavähennyksen tavoitteena on hallituksen esityksen mukana edistää metsätilojen sukupolvenvaihdoksia, kasvattaa metsätilakokoa, edistää yrittäjämäistä metsätaloutta ja lisätä puun tarjontaa. Vaikka näistä kolme viimemainittua perustetta ovatkin sinänsä hyväksyttäviä elinkeinopoliittisia perusteita, ovat ne hyvinkin etäällä sellaisista perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävistä perusteista, joita valiokunta on pitänyt hyväksyttävinä erilaisen kohtelun perusteina. Ainakaan tiedossani perustuslakivaliokunnan kannanottoja, joissa se olisi sallinut ihmisten erilaisen kohtelun sen vuoksi, että erilainen kohtelu kasvattaa metsätilakokoa, edistää yrittäjämäistä metsätaloutta tai lisää puun tarjontaa. Mielestäni tällaiset perusteet ovat vähintäänkin outoja perusteita sille, ettei ihmisiä kohdeltaisi yhdenvertaisina lain edessä.

Sukupuolenvaihdosta sinänsä voidaan pitää valiokunnan aiemmankin käytännön valossa hyväksyttävänä perusteena erilaiselle kohtelulle. Tähän nähden ongelmaksi kuitenkin muodostuu, ettei esityksen perusteluista ei käy käytännöllisesti katsoen lainkaan ilmi, miten esitetty metsälahjavähennys oikeastaan edistää nimenomaan sellaisia tavoitteita, joita voidaan asiallisesti ottaenkin pitää sukupolvenvaihdoksiin liittyvinä painavina perusteina. Hallituksen esityksen perusteluissa päinvastoin todetaan, että

> ”Puhtaiden metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämisessä välittömät työllisyysnäkökohdat eivät ole samassa määrin painavia kuin maatilojen ja muiden yritysten kohdalla. Metsätalous tarjoaa vain verrattain harvoille esimerkiksi pääasiallisen toimeentulon lähteen. Huomattava osa huojennuksen piiriin pääsevistä on kaupunkilaismetsänomistajia, jotka ansaitsevat elantonsa pääosin muusta kuin metsätaloudesta.” (s. 44).

Jo tällä perusteella voidaan sanoa, että huojennuksen asiallinen yhteys perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttäviin perusteisiin on jokseenkin etäinen. Kysymys ei tässä mielessä ole perusoikeuksien kannalta kovinkaan painavasta intressistä eikä ainakaan vastaavasta perusteesta, jota valiokunta piti yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta hyväksyttävänä maatilojen sukupolvenvaihdoksia koskevassa lausunnossa PeVL 18/2006 vp. Tämän tavoitteen kannalta hankalaa myös on, ettei huojennusta myöskään sovellettaisi kaikkiin sukupolvenvaihdostilanteisiin. Soveltamisalan ulkopuolelle jäisivät niin perintöön perustuvat sukupolvenvaihdokset kuin myös alle 30 000 €:n tai alle 100 hehtaarin suuruisten tilojen lahjoitukset. Toisaalta huojennukseen oikeutettaville hyöty voi olla hyvinkin merkittävä. Kysymys on tässä mielessä asteeltaan hyvinkin voimakkaasta erilaisesta kohtelusta pääomaveroa maksavien verovelvollisten välillä asiassa, jossa erottelua perustava tavoi-

te ei ehkä sittenkään ole valtiosääntöoikeudellisesti arvioiden kovinkaan painava ja jota ei edes pyritä soveltamaan yhdenmukaisesti kaikkiin metsätilanomistajiin.

Valtiosääntöoikeudellisesti hankalaa perustuslakivaliokunnan aiemman veronhuojennuksia koskevan tulkintakäytännön valossa myös on, ettei huojennuksen tavoitteena ole oikeastaan alkuunkaan kohtuuttomien veroseuraamusten välttäminen. Ainakaan tällaisia perusteita ei hallituksen esityksessä esitetä. Veronhuojennuksen saa ehdotettujen edellytysten täyttyessä täysin riippumatta siitä, johtaisiko lahjavero verovelvollisen kannalta jollakin tavoin kohtuuttomiin lopputuloksiin. Kysymys ei varsinaisesti olisi nähdäkseni myöskään poikkeuksellisesta huojennusmahdollisuudesta, vaan ehdotus loisi käytännössä automaatin, jossa tietty sinänsä rajoitettu verovelvollisten ryhmä olisi säännönmukaisesti oikeutettu hyvinkin merkittäviin huojennusvaltuuksiin. Periaatteessa joku voisi nähdäkseni jatkossa kiertää normaalin lahjaveron siten, että hän ensin hankkii omistuksessaan hakkuukelpoisen ja riittävän arvokkaan metsätilan ja lahjoittaa sen sitten välittömästi eteenpäin sukulaiselleen.

Pidän edellä esitetyillä perusteluilla ehdotettua huojennusvaltuutta valtiosääntöoikeudellisesti hankalana. Katson tämän perusteella velvollisuudekseni myös korostaa, ettei ehdotuksen toteaminen perustuslainvastaiseksi tarkoittaisi mielestäni, että verolainsäätäjän toimivalta pyrkiä verolain keinoin erilaisiin yhteiskunta- ja talouspoliittisiin päämääriin kaventuisi jollakin merkittävällä tavalla. Verolainsäätäjällä on kohtuullisen laaja harkintavalta säätää eri tulolajeihin kohdistuvista ja kaikkiin mainittua tuloa ansaitseviin yhtäläisesti soveltuvista vähennyksistä. Myöskään ei voida pitää valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallisena sitä, että pääomatuloja verotetaan erilaisin perustein kuin ansiotuloja tai että ansiotulojen verotuksessa käytettävä veroprosentti vaihtelee verovelvollisen veronmaksukyvyn mukaan. Samanlaisia tapauksia on kohdeltava samalla tavoin mutta erilaisia tapauksia voidaan tietenkin kohdella eri tavoin.

Sen sijaan saman tulolajin sisällä tapahtuva eri verovelvollisten erilainen kohtelu on väistämättä merkityksellistä perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännöksen kannalta, koska se asettaa julkiselle vallalle ja siis myös lainsäätäjälle velvollisuuden kohdella ihmisiä lain edessä yhdenvertaisesti aina, kun he ovat vertailukelpoisessa tilanteessa. Nyt ehdotettu laki kohtelee vertailukelpoisessa tilanteessa olevia ihmisiä eri tavoin tavalla, joka on asteeltaan voimakas ja joka ei nähdäkseni ole oikeassa suhteessa erottelun taustalla olevan sinänsä hyväksyttävän intressin painavuuteen. Tietoisena siitä, ettei perustuslakivaliokunta ole aiemmassa käytännössään juuri todennut veronhuojennuksia perustuslain 6 §:n vastaiseksi, päädyn tässä tapauksessa – lakiehdotukseen liittyvistä erityisistä syistä johtuen – kuitenkin katsomaan, että ehdotettu verohuojennussääntely on ristiriidassa perustuslain 6 §:n kanssa.

Juha Lavapuro
professori