Juha Lavapuro 26.10.2016
Kirjallinen lausunto

Eduskunnan perustuslakivaliokunnalle[1]

HE 135/2016 vp Hallituksen esitys eduskunnalle vuoden 2017 tuloveroasteikkolaiksi sekä laiksi tuloverolain muuttamisesta

Hallituksen esityksen valtiosääntöoikeudellisesti keskeiset ehdotukset ja valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin tausta.

Hallituksen esityksessä ehdotetaan säädettäväksi valtion vuoden 2017 tuloveroasteikkolaki. Kuten esityksen säätämisjärjestysperusteluistakin kuitenkin ilmenee, esityksen valtiosääntöoikeudellinen merkitys liittyy käytännössä yksinomaan muutettavaksi ehdotettavaan tuloverolain 124 §:n 4 momentin säännökseen eläketulon lisäveron määräytymisperusteita. Nyt ehdotettava muutos on sinänsä lähinnä kosmeettinen. Ehdotus merkitsisi, että eläketulon lisäveron tulorajaa korotettaisiin 45 000 eurosta 47 000 euroon ja veroprosenttia alennettaisiin 6 prosentista 5,85 prosenttiin. Myöskään hallituksen esitykseen sisältyvän eri tulotasoilla henkilöiden veroasteita koskevien taulukoiden 1 ja 2 perusteella (s. 12-13) eläketulon lisävero ei näyttäisi johtavan merkittävään veroasteiden eroon yhtäältä niiden henkilöiden välillä, jotka saavat verotettavan ansiotulonsa palkkana ja toisaalta ansiotulonsa eläkkeenä saavien henkilöiden välillä. Erot näyttäisivät tässä suhteessa olevan muutaman prosenttiyksikön luokkaa.

Laskelmiin on kuitenkin sisällytetty mm. työntekijän työeläkemaksu, jota – kuten jäljempänä tarkemmin havaitaan – ei valtiosääntöoikeudelliselta kannalta katsoen voida pitää verona, vaan yksityisoikeudellisten vakuutusmaksujen ja työstä maksettavien osavastikkeiden yhdistelmänä, josta eläkelaitoksille kertyneet varat tuloutetaan viime kädessä vakuutetuille heidän ansaitseminaan eläkkeinä. Kun työeläkelain 153 §:n perusteella laskettavan työeläkemaksun osuus (joka käsitykseni mukaan on alle 53-vuotiailla työntekijöillä 5,70 prosenttia ja yli 53-vuotiailla 7,20 prosenttia palkasta) jätetään veroastetta koskevien laskelmien ulkopuolelle, merkitsee eläketulon lisävero tosiasiallisestikin, että soveltamisalan piiriin kuuluvien veroaste ansiotulojen verotuksessa olisi n. lisäveron verran suurempi kuin ansiotulonsa palkkatulona ansaitsevien veroaste.

[1] Korkeimmassa hallinto-oikeudessa on parhaillaan vireillä valitus, joka koskee tämän lausunnon kannalta keskeistä kysymystä tuloverolain 124 §:n 4 momentissa tarkoitetun eläketulon lisäveron suhteesta perustuslakiin. Olen yhdessä vero-oikeuden professori Jaakko Ossan kanssa antanut tuohon valitukseen liittyen valittajan pyynnöstä oikeustieteellisen asiantuntijalausunnon.

Sitä paitsi kysymys vaikuttaa olevan yhdenvertaisuuden kannalta myös muodollisesta erilaisesta kohtelusta: ansiotulon verotuksessa eläketuloa ansaitseville on asetettu erityinen lisävero, jota ei sovelleta muuta ansiotuloa ansaitsevien verotukseen.

Kuten hallituksen esityksen säätämisjärjestysperusteluissakin tuodaan esiin, sääntelyä on syytä arvioida ennen muuta perustuslain 6 §:n 1 momentissa säädetyn yhdenvertaisuusperiaatteen sekä siihen liittyvän perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjintäkieltosäännöksen kannalta. Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Perutuslain 6 §:n 2 momentissa puolestaan kielletään asettamasta ketään ilman hyväksyttävää perustetta eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Kysymys on toisin sanoen siitä, asettaako ehdotettu eläketulon lisävero säännöksen soveltamisalan piiriin kuuluvat eläkkeensaajat ilman hyväksyttävää perustetta muihin ansiotuloa ansaitseviin nähden eri asemaan jonkin perustuslain 6 §:n kieltämän henkilökohtaisen syyn perusteella.

Hallituksen esityksen mukaan ehdotus ei olisi yhdenvertaisuusperiaatteen tai syrjintäkiellon vastainen. Tähän on säätämisjärjestysperustelujen mukaan ainakin kaksi syytä:

> 1) Vaikka molempia tulolajeja verotetaan ansiotuloja, eläketulojen verotus on Suomen ansiotulojärjestelmän sisällä palkkatulojen verotuksesta siten, että erilaisia tuloja verotetaan eri tavalla, mikä puolestaan johtuu erilaisista verovähennysjärjestelmistä.
> 2) Erilaisten ansiotulojen erilainen verotus ei perustu tulonsaajan ikään tai muuhun perustuslain 6 §:n 2 momentissa mainittuun henkilökohtaiseen ominaisuuteen eikä kysymys olisi näin ollen sellaisesta erilaisesta kohtelusta, jota perustuslain 6 §:n 2 momentin valossa voitaisiin pitää kiellettynä syrjintänä

Merkillepantavaa myös on, että muutettavaksi ehdotettava säännös eläketulon lisäverosta tuli voimaan vuoden 2013 alusta, ja sitä sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 2013 toimitetussa verotuksessa. Eläketulon lisäveron säätämiseen johtaneessa hallituksen esityksessä HE 87/2012 vp lisäveroa perusteltiin kolmella perusteella. Ensisijaisena tarkoituksena oli kerätä verotuloja niiltä, joiden veronmaksukyky on korkealla tasolla. Lisäksi tarkoituksena oli myös kaventaa eläketulon ja palkkatulon veroasteiden nykyistä eroa. Veroasteiden eron kaventamisella pyrittiin lisäksi parantamaan ikääntyneiden kannustimia työelämässä jatkamiseen.

Voimassa oleva tuloverolain säännös on kuitenkin säädetty ilman perustuslakivaliokunnan myötävaikutusta. Tämän vuoksi nytkään ei valtiosääntöoikeudellisesti ole kysymys niinkään siitä, miten ehdotettua melko vähäistä muutosta tulisi perustuslain kannalta arvioida. Sen sijaan valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin kohteena on säännöksessä tarkoitettu eläketulon lisävero kokonaisuudessaan.

Nyt ratkaistavana oleva kysymys verolain aineellisesta perustuslainmukaisuudesta on suomalaisissa valtiosääntökäytännöissä noussut hyvin poikkeuksellisesti nimenomaisen arvioinnin kohteeksi. Tämän syynä ei kuitenkaan nähdäkseni ole niinkään ollut se, että verolainsäädännön perustuslainmukaisuus olisi jollain muulla tavalla tullut kiistattomasti varmistetuksi jo valmisteluvaiheessa. Pikemminkin syynä on ollut se, verolakien perustuslakikontrolliin on meillä ylipäätään suhtauduttu pidättyvästi.[2]

Tällainen pidättyvyys ei kuitenkaan ole valtiosääntöoikeudellisesti perusteltua. Verolain säätäminen ja verolain säännösten soveltaminen ovat yksiselitteisesti osa sitä julkista valtaa, jota käytettäessä on perustuslain 22 §:n osoittamalla tavalla turvattava perusoikeuksien toteutuminen. Samoin verolainsäädäntö, mukaan lukien tuloverolaki, on itsestään selvästi osa sitä lainsäädäntöä, jonka edessä ihmiset ovat perustuslain 6 §:n edellyttämällä tavalla yhdenvertaisia.

Verolainsäädäntö rinnastuu tietenkin muuhun lainsäädäntöön myös siinä suhteessa, ettei senkään piirissä voida edellyttää kaikkien samanlaista kohtelua, elleivät asiaan vaikuttavat olosuhteet ole samanlaisia. Lainsäädännölle – myös verolainsäädännölle – on myös ominaista, että se voi kohdella jonkin hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin.

Katson kuitenkin lausunnossani, että ehdotettu eläketulon lisäveroa koskevassa säännöksessä ei ole kysymys tällaisesta yhdenvertaisuusperiaatteen ja syrjintäkiellon sinänsä sallimasta erilaisesta kohtelusta. Sen sijaan se on käsitykseni mukaan perustuslain 6.2 §:n kieltämällä tavalla syrjivä. Koska perustuslakivaliokunnan aiempaa lausuntokäytäntöä asiasta ei juurikaan ole tästä kannasta syntyy perustelutaakka, jota pyrin alla täyttämään. Aloitan tarkastelemalla yleisemmin verolain ja perustuslain suhdetta koskevaa tulkintadoktriinia ja siirryn sen jälkeen täsmentämään perustuslain 6 §:ää koskevaa tulkintakäytäntöä sekä Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytäntöä siltä osin kuin sitä voidaan pitää tämän asian kannalta relevanttina. Lopuksi tarkastelen eläketulon lisäveroa koskevaa sääntelyä näin hahmottuvien tulkintaperiaatteiden valossa.

Verolain ja perustuslain välinen suhde

Arvioitaessa hallituksen esityksen suhdetta perustuslakiin on ensin syytä täsmentää, missä määrin ja miten perustuslain voidaan oikeastaan perustellusti katsoa rajoittavan verolainsäätäjän ja sen soveltajan harkintavaltaa.

[2] Helsingin sanomat uutisioi 21.10.2016 valtiovarain valiokunnan verojaoston päätöksestä luopua perintö- ja lahjaverolain muutosesitykseen liittyneestä alaikäisten huojennuksesta, "jotta muiden perinnönsaajien verohuojennukset eivät perustuslakivaliokunnan käsittelyssä vaarantuisi.". Samoin käsitykseni mukaan perustuslakivaliokuntaan jo edennyt perintö- ja lahjaverolain eräitä huojennuksia koskenut hallituksen esitys HE 53/2008 vp peruutettiin aikanaan ennen kuin perustuslakivaliokunta oli antanut asiasta lausuntonsa.

Ensimmäinen lähtökohta tässä suhteessa perustuu perustuslain 81 §:n säännökseen valtion veroista ja maksuista. Kyseisen säännöksen mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Säännöksen sanamuodon perusteella voidaan päätellä, että verovelvollisuus ja veron suuruus on määriteltävä tarkasti laissa, ja että tällaiseen sääntelyyn tulee sisältyä myös säännökset verovelvollisen käytössä olevista oikeusturvakeinoista. Lähtökohtaisesti valtionveroja koskeva *nimenomainen* perustuslaintasoinen sääntely näyttäisi kuitenkin jättävän lainsäätäjälle varsin laajan harkintavallan päättää siitä, millaista tuloa verotetaan ja kuinka ankarasti.

Perustuslaista verolainsäädännölle määrittyvät rajat eivät kuitenkaan pohjaudu *yksinomaan* veroja koskeviin nimenomaisiin perustuslain säännöksiin. 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.)

Sekä konfiskatorista verotusta että sote-uudistusta koskevat perustuslakivaliokunnan lausunnot osoittavat konkreettisesti, kuinka verolainsäädäntö voi johtaa ristiriitaan perustuslain perusoikeussäännösten kanssa siten, ettei asiasta voi säätää tavallisella lailla.

Vastaavia verolainsäädännön rajoja voidaan löytää myös verohuojennuksia koskevasta perustuslakivaliokunnan käytännöstä, vaikka perustuslakivaliokunta onkin pitänyt veronhuojennustoimivallan säätämistä viranomaiselle sinänsä valtiosääntöoikeudellisesti mahdollisena (ks. PeVL 5/2010 vp, PeVL 44/2005 vp, s. 3/II ja siinä mainitut valiokunnan lausunnot).

Perustuslakivaliokunta on nimittäin säännönmukaisesti huojennustoimivaltuuksia arvioidessaan korostanut, että huojennusvaltuuksien 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 yhdenvertaisuussäännöksiin, jotka on valiokunnan mukaan otettava asianmukaisesti huomioon myös huojennusvaltuuksia käytännössä sovellettaessa. Tässä suhteessa perustuslakivaliokunta on pitänyt huojennustoimivallasta seuraavaa 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 on syytä tulkita valiokunnan kannaksi siitä, että verolainsäädännössä voidaan poiketa tiukan muodollisesta yhdenvertaisuusvaatimuksesta, kun kyse on kohtuuttoman ankariksi käyvien veroseuraamusten välttämisestä. 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). Keskeistä valiokunnan mukaan kuitenkin on, voidaanko kulloisetkin erottelut perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla (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.

Ylipäätäänkin viimeaikaisen oikeuskäytännön perusteella on perusteltua lähteä siitä, että perustuslakivaliokunta – jos se ylipäätänsä verolakia koskevan asian käsiteltäväksi – lähestyy tällaista lainsäädäntöä samalla tavoin kuin mitä tahansa julkiseen vallankäyttöön liittyvää lainsäädäntöä. Tämä ei tarkoita, etteikö verolakien säätämiseen sisältyy minkä tahansa muun lain tapaan harkintavaltaa pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen edellyttämään sääntelyyn. Eri suuruisia ansiotuloja voidaan verottaa eri tavoin verovelvollisten veronmaksukyvyn perusteella ja pääomatuloja voidaan verottaa eri tavoin kuin palkkatuloja. Tällaiset erot eivät johdu siitä, ettei verolainsäädäntöön sovellettaisi yhdenvertaisuusperiaatetta, vaan siitä, että niin kauan kuin saman suuruisia tuloja eri tuloluokissa verotetaan samalla tavoin, eivät erilaiset verot aseta ihmisiä heidän henkilökohtaisten ominaisuuksien perusteella toisiin nähden eri asemaan.

Sen paremmin perustuslain esitöistä kuin perustuslakivaliokunnan käytännöstäkään ei ole löydettävissä yhtäkään sellaista lausumaa, jossa verolain säätäminen ja sen soveltaminen katsottaisin sellaisella tavalla erityiseksi julkisen vallan käytön tyypiksi, etteivät perusoikeudet tulisi sen piirissä täysissä määrin sovellettavaksi. Perustuslain 22 §:ää (ent. HM 16 a §:n 1 mom) koskevissa yksityiskohtaisissa perusteluissa päinvastoin tuodaan yksielitteisesti ilmi se lähtökohta, että ”perusoikeussäännökset sitoisivat julkista valtaa sen kaikessa toiminnassa, niin lainsäädännössä, hallinnossa kuin lainkäytössä.” (HE 309/1993 vp).

Verolain säätäminen on yksiselitteisesti osa sitä julkista valtaa, jota käytettäessä on turvattava perus- ja ihmisoikeuksien toteutuminen. Verolain perustuslainmukaisuutta ja erityisesti sen suhdetta perustuslain perusoikeussäännöksiin ja kansainvälisiin ihmisoikeussopimuksiin on siten arvioitava aivan samalla tavoin kuin mitä tahansa lainsäädäntöä, jossa on kysymys julkisen vallan käytöstä. Lausuntopyynnön kohteena olevassa asiassa tämä tarkoittaa, että eläketulon lisäveroa koskeva sääntelyn suhde perus- ja ihmisoikeutena turvattuun yhdenvertaisen kohtelun vaatimukseen ja syrjinnän kieltoon tulee arvioitavaksi kuten mikä tahansa sääntelyn, joka vaikuttaa kohtelevan samassa asemassa olevia ihmisiä eri tavalla.

Yhdenvertaisuusperiaate ja syrjintäkielto

Edellä on kuvattu sen vallitsevan valtiosääntödoktriinin kanta, jonka mukaan verolainsäädännön perustuslainmukaisuutta tulee arvioida samalla tavoin kuin minkä tahansa lainsäädännön perustuslainmukaisuutta. Seuraavaksi on syytä täsmentää, mitä perustuslaissa, kansainvälisissä ihmisoikeussopimuksissa ja yhdenvertaisuuslaissa tarkoitetuilla syrjinnän kielloilla ja niihin liittyvällä yhdenvertaisen kohtelun vaatimuksella tarkemmin ottaen tarkoitetaan.

Yleinen yhdenvertaisuusperiaate

Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Tämä yleisen yhdenvertaisuusperiaatteen on vakiintuneesti katsottu sisältävän mielivallan kiellon ja vaatimuksen samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa (vertailukelpoisissa) tilanteissa (HE 309/1993 vp, s. 42). Toisaalta jo perustuslain esitöissä on tunnustettu, että 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 yleisesti yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn (ks. esim. PeVL 2/2011 vp, s. 2/II, PeVL 64/2010 vp, s. 2). Erottelut eivät kuitenkaan saa olla mielivaltaisia eivätkä muodostua kohtuuttomiksi. (ks. esim. PeVL 11/2012 vp, s. 2). Esimerkiksi edellä viitatussa sote-järjestämislakia koskevassa lausunnossa perustuslakivaliokunta katsoi lakiehdotuksen aiheuttaman kunnallisveroprosentin eriytymispaineen perustuslain 6 §:n 1 momentin yhdenvertaisuusperiaatteen vastaiseksi.

Syrjintäkielto

Yleistä yhdenvertaisuussäännöstä täsmentää perustuslain 6 §:n 2 momentin sisältämä syrjintäkielto, joka koskee erilaista kohtelua henkilöön liittyvän syyn perusteella. Säännöksen mukaan ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Tältä osin perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti pitänyt olennaisena varmistaa, että henkilöön liittyvään syyhyn perustuva erottelu voidaan perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla (ks. mm. PeVL 31/2013 vp). Samalla valiokunta on korostanut, että 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).

Euroopan ihmisoikeussopimuksen 14 artikla sisältää vastaavan vaatimuksen taata sopimuksessa tunnustetuista oikeuksista ja vapauksista nauttiminen ilman syrjintää. Lisäksi sopimuksen 12. pöytäkirjan 1 artiklan 1 kappaleeseen sisältyvä kaikkinaisen syrjinnän kielto laajentaa 14 artiklan syrjinnän kiellon koskemaan laissa tunnustetuista oikeuksista nauttimista riippumatta siitä, onko

kysymys Euroopan ihmisoikeussopimuksessa taatuista oikeuksista ja vapauksista. YK:n kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan yleissopimuksen (KP-sopimus) 26 artikla sisältää laaja-alaisen ja itsenäisen ihmisoikeuden, joka käsittää oikeuden yhdenvertaiseen kohteluun ja syrjinnän kiellon.

Perustuslaissa säädettyä syrjintäkieltoa on oikeuskirjallisuudessa pidetty ehdottomana. Jos henkilöön liittyvään syyhyn perustuvalle erilaiselle kohtelulle ei ole osoitettavissa perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttäviä perusteita, on kysymys kielletystä syrjinnästä, jota ei voida oikeuttaa esimerkiksi perusoikeuksien yleistä rajoitustestiä muutoin soveltaen (Ks. Veli-Pekka Viljanen (2001): Perusoikeuksien rajoitusedellytykset, s. 56-57. WSLT).

Muut henkilöön liittyvät syyt

Perustuslain 6 §:n 2 momentin säännöksessä lueteltuja henkilöön liittyviä syitä voidaan pitää syrjintäkiellon ydinalueena. Luetteloa ei ole kuitenkaan tarkoitettu tyhjentäväksi, vaan eri asemaan asettaminen on kielletty myös muun kuin perustuslaissa nimenomaisesti mainitun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Tällainen syy voi perustuslain esitöiden mukaan olla esimerkiksi yhteiskunnallinen asema, varallisuus, yhdistystoimintaan osallistuminen, perhesuhteet, raskaus, aviollinen syntyperä, seksuaalinen suuntautuminen ja asuinpaikka (HE 309/1993 vp, s. 43—44). Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on käytännössään puolestaan katsonut, että sopimuksen syrjintäkieltoartiklassa tarkoitetut muut henkilöön liittyvät syyt voivat koskea paitsi henkilön sisäsyntyisiä ominaisuuksia, myös oikeudellista asemaa. (Ks. mm. *Hode & Abdi v. Yhdistynyt kuningaskunta*, k. 46, 22341/2009, 6.11.2012).[3] Kysymys oli maasta lähdön jälkeen avioituneiden pakolaispuolisoiden syrjinnästä aiemmin avioituneisiin maahanmuuttajaryhmiin verrattuna. Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on lisäksi katsonut tapauksessa *Bah v. Yhdistyny kuningaskunta* (56328/07, 27.9.2011, tuomion k. 46), että erityisesti sellaiset henkilöön liittyvät syyt, joita asianosainen ei ole voinut itse valita, korostivat tarvetta arvioida asiaa ihmisoikeussopimuksen syrjintäkieltoartiklassa mainittuna muuhun syyhyn ("other status") perustuvana erilaisena kohteluna. Koska meillä vakiintuneen kannan mukaan ihmisoikeussopimusta koskevat tulkinnat määrittävät osaltaan myös perustuslaissa säädettyjen vastaavien perusoikeuksien vähimmäissisältöä (ks. KKO 2012:11, k. 30, PeVL 46/2014 vp).

Välitön ja välillinen syrjintä

Perustuslain syrjintäkieltosäännöksen keskeiseen sisältöön kuuluu myös, että se koskee paitsi välittömästi syrjiviä toimenpiteitä, myös toimenpiteitä, jotka välillisesti johtavat syrjivään

[3] Ks. *Hode & Abdi v. Yhdistynyt kuningaskunta* ratkaisussaan (22341/2009, 6.11.2012, k. 46): "[T]he Court recalls that the words "other status" (and a fortiori the French "toute autre situation") have generally been given a wide meaning (see Carson, cited above, § 70, and Clift v. the United Kingdom 7205/07, § 63, 13 July 2010). Although the Court has consistently referred to the need for a distinction based on a "personal" characteristic in order to engage Article 14, it is clear that the protection conferred by that Article is not limited to different treatment based on characteristics which are personal in the sense that they are innate or inherent (see Clift v. Clift v. the United Kingdom, cited above, § 59)."

lopputulokseen (PeVL 31/2014 vp). Välitön syrjintä tarkoittaa muodollisesti erilaista kohtelua jonkin ei-hyväksyttävän perusteen nojalla. Välittömässä syrjinnässä jotakuta kohdellaan epäedullisemmin kuin jotakuta muuta kohdellaan, on kohdeltu tai voitaisiin kohdella vertailukelpoisessa tilanteessa. Välillinen syrjintä voi taas ilmetä näennäisesti tai muodollisesti samanlaisena kohteluna, joka ihmisten erilaisuuden vuoksi kuitenkin tosiasiassa johtaa syrjiviin vaikutuksiin. Välillisessä syrjinnässä on siten kysymys menettelystä, joka vaikuttaa neutraalilta, mutta jonka vaikutuksesta ihmiset tulevat asetetuiksi muihin nähden eri asemaan jollakin kielletyllä perusteella. (Ks. Ojanen & Scheinin (2011): Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kielto PL 6 §. Teoksessa Hallberg ym. (toim.): Perusoikeudet). Kuten sanottua, sekä välitön että välillinen syrjintä on perustuslain 6 §:n 2 momentin kieltämää.

Syrjintätilanteiden vertailukelpoisuuden vaatimus

Syrjintätilanteissa on kysymys ihmisten erilaisesta kohtelusta samanlaisissa tilanteissa. Syrjintä on siten vastoin sitä yleistä periaatetta, että ihmisiä on samanlaisissa tapauksissa kohdeltava samalla tavalla. Täydellistä samanlaisuutta ei kuitenkaan edellytetä eikä voidakaan edellyttää.

Euroopan ihmisoikeustuomioistuin on 14 artiklaa koskevassa oikeuskäytännössään korostanut, että artikla soveltuu tilanteisiin, joissa analogisessa tai relevanteilta osiltaan samanlaisessa tilanteessa olevia henkilöitä kohdellaan eri tavoin. Ihmisoikeustuomioistuin ei ole tämän vuoksi pitänyt syrjivänä esimerkiksi yhdessä asuvien sisarien erilaista perintöverokohtelua suhteessa avio- ja avopuolisoiden perintöverotukseen. Kysymys ei tuomioistuimen mukaan ollut vertailukelpoisesta tilanteesta (*Burden v. Yhdistynyt kuningaskunta*, k. 66, 29.4.2008). Edellä viitatussa *Hode & Abdi* –tapauksessa ihmisoikeustuomioistuin kuitenkin korosti, ettei vertailuryhmien tarvinnut olla identtisiä, vaan riitti, että he olivat relevanteilta osin samanlaisessa asemassa kuin suopeammin kohdellut muut henkilöt.[4] *Hode & Abdi* –tapauksessa ihmisoikeustuomioistuin katsoi, että maasta lähtönsä jälkeen avioituneet valittajat olivat relevanteilta osin samassa asemassa kuin ennen lähtöään kotimaastaan avioituneet pakolaiset, ja että Euroopan ihmisoikeussopimuksen 14 artiklaa oli loukattu yhdessä 8 artiklan kanssa. Vastaavasti *Clift v. Yhdistynyt kunigaskunta* –tapauksessa (no. 7205/07, 13.7.2010) ihmisoikeustuomioistuin viittasi ehdonalaiseen vapauteen koskevan sääntelyn taustalla olleeseen pyrkimykseen sitoa ehdonalainen vapaus sitä edeltävään vapauttamisesta aiheutuvien riskien arviointiin. Kun eri vankien välille ei tässä suhteessa voitu tehdä eroa pelkästään heidän kärsimänsä vankeusrangaistuksen pituuden perusteella, katsoi ihmisoikeustuomioistuin valittajan olleen analogisessa asemassa kuin lyhyempää vankeusrangaistusta suorittavat.[5]

---

[4] Ks. *Hode and Abdi* –tapauksen kohta 50: "The Court notes that the requirement to demonstrate an "analogous situation" does not require that the comparator groups be identical. Rather, the applicants must demonstrate that, having regard to the particular nature of their complaints, they had been in a relevantly similar situation to others treated differently"

[5] Ks. *Clift*-tapauksen kohta 67: " In the present case, the Court notes that the applicant's complaint concerns provisions regulating the early release of prisoners. The decision whether to allow early release is a risk-assessment exercise: failure to approve early release is not intended to constitute further punishment but to reflect the assessment of those qualified to conduct it that the prisoner in question poses an unacceptable risk upon release (see, mutatis mutandis, *Stafford v.* Clift v. the United Kingdom [GC], no. 46295/99, § 79, ECHR 2002‑IV). The Court accordingly considers that, insofar as the assessment of the risk posed by a prisoner eligible for early release is concerned, there is

Ylipäätäänkin vaikuttaa siltä, että ihmisoikeustuomioistuin arvioi syrjiväksi väitetyn tilanteen vertailukelpoisuutta EU-tuomioistuimen tavoin[6] kiinnittämällä huomiota syrjiväksi väitetyn menettelyn tai lainsäädännön tavoitteisiin. Tällöin tilanteet ovat oikeudellisessa mielessä vertailukelpoiset, jos niitä koskeva sääntelyt kytkeytyvät samaan tavoitteeseen.

Perustuslaissa säädetyn erilaisen kohtelun oikeuttamisperusteiden kannalta hyvin merkityksellisenä on syytä pitää Yhdenvertaisuuslain 11 §:n 1 momentissa ilmaistua pääsääntöä, jonka mukaan erilaista kohtelua ei ole pidettävä syrjintänä, jos kohtelu perustuu lakiin *ja* sillä muutoin on hyväksyttävä tavoite *ja* keinot tavoitteen saavuttamiseksi ovat oikeasuhtaisia.

Jokaisen ehdon – lailla säätämisen, erottelun tavoitteen hyväksyttävyyden ja sen oikeasuhtaisuuden – on siis täytyttävä samanaikaisesti.

Tämä vaatimus kaikkien kolmen ehdon samanaikaisesta toteutumisesta on tietoinen ja perustuu suoraan perustuslakiin ja sitä tulkitsevan perustuslakivaliokunnan kantaan yhdenvertaisuuslakia säädettäessä (Ks. PeVL 31/2014 vp, vrt. HE 19/2014 vp). Tämän vuoksi myöskään tuloverolaista mahdollisesti seuraavaa erilaista kohtelua ei voi perustuslainkaan näkökulmasta oikeuttaa pelkästään sillä, että erilaisesta kohtelusta on säädetty laissa. Tämän lisäksi on erikseen varmistuttava, että erilainen kohtelu perustuu hyväksyttävään tavoitteeseen ja että kyseisen perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävän tavoitteen saavuttamiseksi käytetyt keinot ovat oikeassa suhteessa erilaisen kohtelun asteeseen.

Omaisuudensuoja ja eläketulo

Hallituksen esityksen valtiosääntöoikeudellisen merkityksen arvioimiseksi on myös vastattava kysymykseen siitä, millainen oikeudellinen merkitys tulisi antaa työeläkemaksujen kaltaisille palkansaajan lakisääteisille maksuille, jotka on muun muassa hallituksen esityksessä sekä valituksenalaisessa hallinto-oikeuden päätöksessä sisällytetty yhtäältä eläketuloa saavien ja toisaalta palkansaajien veroastetta koskeviin laskelmiin. Kysymys on myös yleisemmin ottaen eläkkeen merkityksestä omaisuudensuojan kannalta vaikkakaan tässä tapauksessa ei ole välittömästi kysymys eläkkeensaajien omaisuuden suojan rajoituksesta vaan eläketuloa koskeva valtiosääntödoktriini on otettava huomioon välillisesti.

Eläkkeiden asema osana perustuslakiin nojautuvaa omaisuudensuojaa pohjautuu perustuslakivaliokunnan käytännössä toistuvan kannan mukaan ajatukseen, että ”tietty ansiosidonnainen etuus, ennen kaikkea oikeus työeläkkeeseen, ansaitaan palvelussuhteen kestäessä. Tällä tavoin ansaittavaa, mutta vasta myöhemmin maksettavaa etuutta pidetään työsuorituksen vastikkeen osana. (Ks. PeVL 30/2005 vp, s. 2, PeVL 9/1999 vp, s. 2 ja siinä

---

no distinction to be drawn between long-term prisoners serving less than fifteen years, long-term prisoners serving fifteen years or more and life prisoners. The methods of assessing risk and the means of addressing any risk identified are in principle the same for all categories of prisoners.

[6] Ks. esim. EU-tuomioistuimet tuomio asiassa *Kleist* C-356/09, k. 34 ja siinä mainittu oikeuskäytäntö.

mainitut PeV:n lausunnot). Tavallisella lailla ei tämän vuoksi ole voitu säätää eläkejärjestelmän muutoksista tavalla, joka joltain osin saisi aikaan ansaittuina pidettävien eläke-etujen kohtuuttoman heikentymisen (PeVL 41/2013 vp, s. 2—3, PeVL 30/2005 vp, s. 2/I ja PeVL 60/2002 vp, s. 2/II).

Perustuslakivaliokunnan käytännön perusteella on myös selvää, ettei työeläkemaksujen voida pitää verona. Tältä osin perustuslakivaliokunta on hallituksen esitystä työntekijän eläkelaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi koskevassa lausunnossaan PeVL 20/2005 vp todennut seuraavaa:

> ”Työeläkevakuutusmaksu.
>
> Yksityisten alojen palkansaajien työeläketurva ehdotetaan kustannettavaksi nykyiseen tapaan työnantajan ja työntekijän osuuksista koostuvalla työeläkevakuutusmaksulla (1. lakiehdotuksen 152 §). Pääasiallinen rahoitusvastuu eläketurvasta kuuluu työnantajalle.
>
> Perustuslakivaliokunta on pitänyt tällaista ansioeläkejärjestelmän sisällä tapahtuvaa kustannusvastuun jakamista työnantajien ja työntekijöiden kesken tavallisella lailla säänneltävänä asiana. Valiokunta on lisäksi katsonut, ettei tämän järjestelmän mukaisia eläkemaksuja voida pitää valtiosääntöoikeudellisessa mielessä veroina (PeVL 8/1992 vp, s. 1—2). Kysymys on perusluonteeltaan yksityisoikeudellisten vakuutusmaksujen ja työstä maksettavien osavastikkeiden yhdistelmästä, josta eläkelaitoksille kertyneet varat tuloutetaan viime kädessä vakuutetuille heidän ansaitseminaan eläkkeinä (ks. myös PeVL 7/2005 vp, s. 7—8).

Palvelussuhteen kestäessä ansaittava ja osin työeläkevakuutusmaksuin kerättävä eläke kuuluu näin ollen ansaitsijansa perustuslaissa suojatun omaisuuden piiriin. Kysymys on perustuslakivaliokunnan hyvin vakiintuneen käytännön valossa yksielitteisesti työsuorituksen vastikkeen osasta, joka maksetaan myöhemmin eläkkeenä.

Tähän nähden loogisesti myöskään työeläkemaksua ei voida nähdäkseni rinnastaa veroastetta koskevassa laskelmassa veroon. Vero ja omaisuudensuoja sulkevat tässä suhteessa toisensa pois. Ansiotulosta maksettava vero ei selvästikään kuulu enää maksajansa omaisuudensuojan piiriin. Sen sijaan työeläkemaksuina kerättävä eläke taas nauttii perustuslain 15 §:ssä tarkoitettua omaisuudensuojaa.

Edellä käsiteltyjen tulkintaperiaatteiden ja säännösten merkitys lakiehdotuksen perustuslainmukaisuuden arvioinnissa

Onko kyse erilaisesta kohtelusta?

Tuloverolain 124 §:n 1 momentin perusteella luonnollisen henkilön ja kuolinpesän on suoritettava valtiolle tuloveroa verotettavasta ansiotulostaan progressiivisen tuloveroasteikon perusteella ja

verotettavasta pääomatulostaan tuloveroprosentin mukaan. Tästä pääsäännöstä poiketen luonnollisen henkilön on eläketulostaan suoritettava valtiolle lisäksi eläketulon lisäveroa siten kuin 4 momentissa säädetään. Voimassa olevan tuloverolain 124 §:n 4 momentin mukaan luonnollisen henkilön on suoritettava eläketulon lisäveroa 6 prosenttia siltä osin kuin eläketulo vähennettynä eläketulovähennyksen määrällä ylittää 45 000 euroa. Ehdotus merkitsisi, että eläketulon lisäveron tulorajaa korotettaisiin 45 000 eurosta 47 000 euroon ja veroprosenttia alennettaisiin 6 prosentista 5,85 prosenttiin.

Sananmuodon mukaisesti luettuna tuloverolain 124 §:n sääntely johtaa yli 47 000 euron verotettavaa eläketuloa ansaitsevien asettamista muihin ansiotulostaan veroa maksaviin nähden heikompaan asemaan. Heidän tuloveronsa on lähtökohtaisesti 5,85 prosenttiyksikköä korkeampi kuin vastaavaa ansiotuloa ansaitsevien muiden luonnollisten henkilöiden.

Hallituksen esityksessä esitettyjen vertailulaskelman perusteella eläketulon ja ansiotulon verotuksessa olevat erot näyttäisivät eläketulon lisäveron jälkeenkin jäävän vähäiseksi.

Käsitykseni mukaan hallituksen esityksessä esitetty vertailulaskelma ei kuitenkaan ole valtiosääntöoikeudellisesti kestävä. Ansiotulojen perusteella määräytyvät eläkemaksut eivät nimittäin ole luonteeltaan veroja vaan osa sitä eläkejärjestelmää, jossa palvelussuhteen kestäessä ansaittava ja osin työeläkevakuutusmaksuin kerättävä eläke kuuluu ansaitsijansa perustuslaissa suojatun omaisuuden piiriin. Ja kääntäen: työntekijän työeläkemaksuja ei voida perustuslakivaliokunnan tulkintakannan mukaan pitää veroina. Koska tällaiset maksut eivät ole veroja, ei niitä voi oikeudellisesti ottaa huomioon laskelmassa, jonka tarkoituksena on perusoikeutena suojattua yhdenvertaisen kohtelun vaatimusta silmälläpitäen vertailla eläke- ja palkkatulojen välillä mahdollisesti vallitsevia veroasteiden eroja.

Tästä seuraa, että tuloverolain sääntelyn on katsottava asettavan sen soveltamisalan piirissä olevat eläkkeensaajat oikeudellisesti heikompaan asemaan kuin ansiotulon saajat. Tätä erilaista kohtelua voidaan pitää sekä muodollisena että tosiasiallisena.

Onko kyse erilaisesta kohtelusta vertailukelpoisesta tilanteesta?

Hallituksen esityksessä esitetään osaltaan, ettei eläketulon lisäverotuksessa ja palkansaajien verotuksessa ole kysymys vertailukelpoisista tilanteista, koska eläketulojen verotus on eriytynyt muiden ansiotulojen verotuksesta. Vaikka eri tulolajeihin kohdistuu ns. luonnollisia vähennyksiä, erot tällaisissa vähennyksissä eivät kuitenkaan nähdäkseni poista tilanteiden vertailukelpoisuutta. Esimerkiksi palkkatulon hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneiden menojen vähennyskelpoisuus palkkatuloja koskevassa ansiotulon verotuksessa voidaan perustella nimenomaan sillä, että kysymys on nimenomaan palkkatulon hankkimisesta aiheutuvien menojen kompensoimisesta. Tuloverolain säätämiseen johtaneesta hallituksen esityksestä voidaan samalla päätellä (ks. HE 200/1992 vp, s. 9), ettei eläketulojen ja muiden ansiotulojen välillä ole pyritty tekemään sellaista kategorista erottelua, jolla erilaista kohtelua nyt pyritään oikeuttamaan. Tuloverolain järjestelmä perustuu ajatukselle siitä, että luonnollisten henkilöiden tulot jaetaan

kahteen tulolajiin: ansiotuloon ja pääomatuloon, joista ansiotuloon sovelletaan valtionverotuksessa lailla erikseen vahvistettavaa ja verovelvollisiin yhtenäisesti sovellettavaa progressiivista veroasteikkoa. Veronalaiseksi ansiotuloksi luetaan puolestaan tuloverolain 61 §:n perusteella yhtäläisesti työsuhteen perusteella saatu palkka ja siihen rinnastuva tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus. Ainakin tuloverolain ansiotulokäsittettä määrittävässä säännöksessä palkka ja siihen rinnastuva tulo, eläke sekä tällaisen tulon sijaan saatu etuus tai korvaus rinnastetaan siten toisiinsa. Se, että näihin tuloihin on mahdollista kohdistaa erilaisia, kyseiseen tulolajiin nimenomaisesti asiallisestikin kohdistuvia ja osin henkilökohtaisiin olosuhteisiin perustuvia vähennyksiä, ei vielä tee näistä tulolajeista sillä tavoin erillisiä, ettei kysymys olisi enää alkuunkaan vertailukelpoisesta tilanteesta. Sekä palkkatulossa että eläketulossa on lähtökohtaisesti kysymys ansiotulosta. Samaan lopputulokseen päädytään myös sen perusteella, että hallituksen esitykseen sisältyvän 1. lakiehdotuksen mukaan ansiotulosta – on kysymys sitten eläketulosta tai palkkatulosta – suoritettava tulovero määräytyy progressiivisen tuloveroasteikon mukaan siten kuin tuloveroasteikkolaissa säädetään. Eläketuloa ei ole tältäkään osin eriytetty omaksi tulolajikseen vaan sitä kohdellaan tuloveroasteikkolaissa ansiotulona siinä kuin muitakin ansiotuloja.

Katson edellä esitetyllä perusteella, ettei eläketuloa ole ansiotulojen verotuksessa erotettu sillä tavoin, että sen verotusta ei voitaisi pitää perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta vertailukelpoisena suhteessa palkkatulojen verotukseen.

Onko kysymys erilaisesta kohtelusta syrjintäkielloissa tarkoitetun henkilöön liittyvän syyn perusteella?

Pidän tätä kysymystä oikeudellisesti ongelmattomana.

Perustuslain, kansainvälisten ihmisoikeussopimusten ja yhdenvertaisuuslain syrjintäkieltosäännökset kieltävät syrjinnän muun ohella ”iän” ja ”muun henkilöön liittyvän syyn perusteella”. Tuloverolain 124 §:n eläketulon lisäveroa koskeva sääntely merkitsee yksiselitteisesti sääntelyn soveltamisalan piiriin kuuluvien henkilöiden erilaista kohtelua molemmilla perusteilla. Kun työntekijän oikeus vanhuuseläkkeeseen on työntekijän eläkelain 11 §:n perusteella sidottu tiettyyn ikään, merkitsee eläketulon erilainen verotuskohtelu samalla eläketulostaan lisäveroa maksavien erilaista kohtelua iän perusteella. Erilainen kohtelu perustuu tässä suhteessa suoraan lainsäädännössä vahvistettuihin ikärajasäännöksiin (tuloverolain 124 § luettuna yhdessä eläkelainsäädännön ikärajasääntelyn kanssa) ja on niin ollen välitöntä.

Henkilön asemaa eläkkeensaajana voidaan puolestaan Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännönkin valossa pitää sellaisena muuna henkilöön liittyvänä syynä, jota perustuslainkin syrjintäkiellot koskevat. Kysymys on henkilön oikeudellisesta asemasta muiden verotettavaa ansiotuloa saavien joukossa. Tältäkin osin erilainen kohtelu perustuu välittömästi henkilöön liittyvään syyhyn. Koska kyse on myös syrjinnästä iän perusteella, joka on perustuslaissa nimenomaisesti nimetty ja tässä mielessä erityisen epäilyttävä erotteluperuste, määräytyy tuloverolain sallittavuus ensisijaisesti ikää koskevan erottelun hyväksyttävyyden perusteella.

Onko erilaiselle kohtelulle osoitettavissa hyväksyttävä peruste?

Perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjintäkieltosäännös ei kiellä kaikenlaista erontekoa ihmisten välillä. Kiellettyä on asettaa ihmiset *ilman hyväksyttävää perustetta* toisiin nähden eriasemaan säännöksessä mainittujen ja muiden henkilöön liittyvien syiden perusteella.

Eläketulon lisäverosääntelyn perustuslainmukaisuuden kannalta olennaista onkin, voidaanko sille osoittaa perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet. Nyt käsillä olevan eläketulon lisäveron hyväksyttävyyttä on syytä arvioida yhtäältä niiden perusteiden valossa, joihin eläketulon lisäveroon johtaneessa hallituksen esityksessä on viitattu ja toisaalta niihin kriteereihin, joilla perustuslakivaliokunta on hyväksyttävyyttä arvioinut perustuslain 6 §:n 2 momentin valossa.

Perustuslakivaliokunnan käytännön valossa on selvää, etteivät esimerkiksi *pelkästään säästötoimet* muodosta hyväksyttävää perustetta ikään perustuville erotteluille (ks. PeVL 35/2012 vp ja PeVL 17/1996 vp). Myöskään pelkkä hallinnollinen tarkoituksenmukaisuus ei oikeuta erilaiseen kohteluun (PeVL 59/2001 vp).

Vaikka perustuslakivaliokunnan käytännössä on sinänsä hyväksytty esimerkiksi eläkejärjestelmään sisältyvät säännökset, joiden nojalla eläkeikä määräytyy eri tavoin eri ikäisille henkilöille (ks. PeVL 60/2002 vp, s. 4-5), on tällaisille erotteluille pitänyt aina osoittaa hyväksyttävät syyt. Samalla valiokunta on perustuslain esitöihin viitaten korostanut, että perusteluille asetettavat *vaatimukset ovat erityisesti perustuslain 6 §:n 2 momentissa lueteltujen kiellettyjen erotteluperusteiden kohdalla korkeat* (ks. HE 309/1993 vp, s. 44). Kuten myös edellä on todettu, tältä osin perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti pitänyt olennaisena varmistaa, että henkilöön liittyvään syyhyn perustuva erottelu voidaan perustella *perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä* tavalla (ks. mm. PeVL 31/2014 vp ja PeVL 31/2013 vp).

Käsiteltävänä olevassa hallituksen esityksessä ei juurikaan käsitellä sellaisia perusteita, joiden valossa ihmisten erilainen kohtelu olisi perustuslain 6 §:n sallimaa. Tämä johtuu käytännössä siitä, ettei eläketulon lisäveron alkuunkaan katsota johtavan vertailukelpoisessa tilanteessa olevien ihmisten erilaiseen kohteluun henkilökohtaisen syyn perusteella.

Edellä on kuitenkin todettu, ettei hallituksen esityksen perustelut ole tältä osin oikeudellisesti kestäviä vaan että kysymys on sekä vertailukelpoisesta tilanteesta että henkilöön liittyvään syyhyn, vieläpä perustuslain 6 §:n 2 momentissa nimenomaisesti kiellettyyn perusteeseen – ikään –, liittyvästä erilaisesta kohtelusta.

Tarkastelen tämän vuoksi vielä niitä perusteita, joita eläketulon lisäverolle on aiemmin esitetty. Eläketulon lisäveroon johtaneessa hallituksen esityksessä HE 87/2012 vp viitataan ensimmäisenä perusteena siihen, että lisäveron tarkoituksena on kerätä verotuloja niiltä, joiden veronmaksukyky on korkealla tasolla. Tällainen tavoite on sinällään vero-oikeudellisen sääntelyn kannalta hyväksyttävä ja esimerkiksi progressiivista verotusta perusteleva tavoite. Tavoitetta ei kuitenkaan

voi soveltaa oikeuttamaan erilaista kohtelua, jossa saman suuruisiin ansiotuloihin sovelletaan erisuuruista veroprosenttia. Erilaiselta kohtelulta edellytettävän hyväksyttävän perusteen on osoitettava, miksi ihmisiä voidaan vertailukelpoisissa tilanteissa kohdella eri tavoin. Tällaiseksi perusteeksi ei voida hyväksyä syytä, joka soveltuu samalla tavoin molempiin vertailussa mukana oleviin tilanteisiin. Kysymys ei nimittäin tällöin ole eri asemaan asettamisen perusteesta.

Toinen keskeinen lisäveron peruste liittyi edellä jo käsiteltyyn osoitettuun pyrkimykseen kaventaa eläketulon ja palkkatulon veroasteiden välistä eroa. Tätä perustetta ei ole aihetta tarkastella uudelleen tässä kohtaa, koska kyse ei ole niinkään erilaisen kohtelun hyväksyttävyydestä, vaan siitä, ettei lisäverosääntely ikään kuin johtaisi lainkaan erilaiseen kohteluun. Tämä peruste on jo edellä osoitettu oikeudellisesti hankalaksi.

Kolmas ja viimeinen eläketulon lisäveron perustelu liittyi pyrkimykseen parantaa ikääntyneiden kannustimia työelämässä jatkamiseen. Perustuslakivaliokunta on joitakin kertoja arvioinut vastaavaa työurien pidentämiseen liittyvää sääntelyä perustuslain 6 §:n kannalta. Tarkastellessaan työttömyysturvalakiin ehdotettuja muutoksia, joiden perusteella 1957 ja sen jälkeen syntyneiden lisäpäiväoikeuden alaikärajaa nostettiin yhdellä vuodella 60 vuodesta 61 vuoteen, valiokunta viittasi siihen, että ikärajan nostoa perusteltiin työurien pidentämisellä. Perustuslakivaliokunta katsoi, ettei ikään perustuva sääntely vaikuttanut tässä kohtaa lain käsittelyjärjestykseen. Perustuslakivaliokunta viittasi perusteenaan erityisesti siihen, että se oli jo aiempaa vastaavaa muutosta perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjintäkieltosäännöksen kannalta lausunnossa PeVL 46/2002 vp arvioidessaan katsonut, että ehdotus merkitsi siirtymäjärjestelyn kaltaista ja vain vähäisehköä ikään perustuvaa sääntelyn eriyttämistä" (ks. PeVL 23/2013 vp, korostus tässä).

Eläketulojen ikärajasääntelyn yhteydessä perustuslakivaliokunta on niin ikään pitänyt ikärajasääntelyyn liittyviä muutoksia sallittuina muun muassa silloin, kun tavoitteena on ollut työurien pidentäminen. Käsitellessään tuoreessa lausunnossaan työeläkejärjestelmään ehdotettuja muutoksia eläkeikää ja eläkkeen kertymistä koskeviin säännöksiin, valiokunta katsoi, että eläkeikärajojen nostamiselle oli kaiken kaikkiaan myös perusoikeusjärjestelmän näkökulmasta hyväksyttävät perusteet, kun muutoksilla pyrittiin myös turvaamaan eläkejärjestelmän rahoituspohjan kestävyys sekä varmistamaan riittävä eläketaso kaikille ikäluokille ja siihen liittyvä sukupolvien välinen oikeudenmukaisuus.(ks. PeVL 5/2015 vp). Kysymys oli kuitenkin nytkin nimenomaan sellaisesta sääntelystä, jonka vaikutukset kohdistuvat työelämässä vielä oleviin ja toisin sanoen henkilöihin, jotka kykenevät omin toimin vaikuttamaan lain tavoitteiden toteutumiseen.

Ylipäätään valiokunta on edellyttänyt erilaista kohtelua oikeuttamaan tähtääviltä hyväksyttäviltä perusteilta kiinteää liityntää sääntelyn tavoitteisiin. Positiivinen erityiskohtelu on tämän mukaisesti sallittua, kun sillä pyritään edistämään esimerkiksi sukupuolten välistä tasa-arvoa työelämässä. Vastaavasti perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti pitänyt mahdollisena, ettei kaikkien työttömyyden aikaista toimeentuloa turvata samalla tavoin ja että nuorille asetetaan muita tiukempia työmarkkinatuen saamisen ehtoja. Samalla valiokunta on kuitenkin korostanut, että erottelun tarkoituksena on ollut puuttua nimenomaan nuorisotyöttömyyden erityisongelmiin (ks. PeVL 46/2002 vp, s. 6/I, PeVL 17/1996 vp, s. 2—3, PeVL 17/1995 vp, s. 1—2). Merkitystä on

myös annettu erityisesti sille, että erilaisen kohtelun kohteeksi joutuva voi omin aktiivisin toimin varmistaa työmarkkinatukioikeuden (PeVL 46/2002 vp, s. 6/I, ks. myös PeVL 50/2005 vp, s. 2—3). Ikään perustuvien erottelujen entisellään säilyttämisellekin tulisi valiokunnan mukaan olla esitettävissä tietoja, joiden pohjalta on mahdollista arvioida sääntelyn hyväksyttävyys perustuslain kannalta (PeVL 27/2009 vp, s. 2/I, PeVL 46/2002 vp, s. 6/I). Vastaavasti positiivista erityiskohtelua on pidetty hyväksyttävänä niin kauan kuin yhteiskunnassa vallitsee tosiasiallisesti sellaista syrjivää kohtelua, jonka poistamiseen erityiskohtelulla pyritään. Erityiskohtelu on vastaavasti lopetettava, kun siihen ei ole enää tosiasiallisen eriarvoisuuden poistamiseen liittyvää perustetta.

Yhteenvetona voidaan todeta, että perustuslaki on sinänsä pitänyt työurien pidentämistä sellaisena tavoitteena, jota voidaan pitää ”hyväksyttävänä” perustuslain 6 §:n 2 momentin tarkoittamassa mielessä. Samalla se on kuitenkin varmistanut, että erottelut ovat tällöin vaikutuksiltaan vähäisiä, taikka siirtymävaiheeseen liittyviä tai sellaisia, että henkilöt kykenevät omin aktiivisin toimin vaikuttamaan lain tavoitteiden toteutumiseen.

Eläketulon lisäveroa koskeva sääntely poikkeaa tässä suhteessa keskeisiltä osin esimerkiksi eläkeikää koskevista ja työurien pidentämiseen tähtäävistä lainsäädäntöhankkeista. Kysymys ei ole siirtymäjärjestelystä, vaan pysyväksi tarkoitetusta korkeammasta veroasteesta. Toisin kuin eläkeikää koskeva sääntely, joka sinänsä kannustaa työurien pidentämiseen, eläketulon lisävero asettaa muihin nähden heikompaan asemaan nimenomaan sellaisen henkilöryhmän, jonka toimintaan lailla ei edes pyritä vaikuttamaan ja joka ei enää kykene omalla toiminnallaan vaikuttamaan lain tavoitteiden toteuttamiseen. Kysymys on tässä suhteessa yhden laissa määritellyn ihmisryhmän käyttämisestä välineenä yleisten yhteiskuntapoliittisten päämäärien toteuttamiseen. Katson tämän vuoksi, ettei työurien pidentämistä voida tällaisessa, eläkkeellä olevat muihin nähden heikompaan asemaan asettavassa asiayhteydessä pitää sellaisena perustuslain 6 §:n 2 momentin edellyttämänä perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävänä syynä, jonka perusteella eläketulon lisäveron aiheuttama erilainen kohtelu voitaisiin oikeuttaa.

Täyttääkö erilainen kohtelu oikeasuhtaisuuden vaatimuksen?

Edellä esitetyn perusteella katson, ettei eläketulon lisäveron aiheuttamalle lisäverolle ole hyväksyttäviä perusteita. Vaikka jo tätä voitaisiin pitää säätämisjärjestyskynnyksen kannalta merkittävänä puutteena, tarkastelen vielä erottelun oikeasuhtaisuutta. Jos henkilöön liittyvään syyhyn perustuvalla erilaisella kohtelulla ei ole perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävää perustetta, on kyse kielletystä syrjinnästä. Erilainen kohtelu voi kuitenkin osoittautua perustuslain syrjintäkiellon ja yhdenvertaisuuslain vastaiseksi myös sen johdosta, että se on suhteellisuusvaatimuksen vastainen (ks. myös yhdenvertaisuuslain 11.1 §). Jos toisin sanoen lainsäädännössä tai muualla tehdylle erottelulle voidaan esittää perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävä peruste, kyse ei ole syrjinnästä, paitsi milloin erottelu on asteeltaan niin voimakas, ettei edes sinänsä hyväksyttävä peruste tee sitä oikeutetuksi. (Ks. Ojanen ja Scheinin 2011, s. 239).

Perustuslakivaliokunta onkin pitänyt perustuslain syrjintäkiellon vastaisena sellaista sinänsä hyväksyttävään tavoitteeseen (tasa-arvon edistäminen työelämässä) kytkeytynyttä vanhempainrahasääntelyä, jonka seurauksena isien tosiasiallisesti saaman vanhempainrahan määrä olisi kasvanut aiempaakin suuremmaksi kuin äitien saama vastaava etuus (ks. PeVL 38/2006 vp). Valiokunta kiinnitti kantansa tueksi huomiota erityisesti siihen, että isiä ei voitu pitää taloudellisluonteisen erityiskohtelun tarpeessa olevana sellaisena ryhmänä, jonka suosimiseksi olisi sallittua ryhtyä perustuslain syrjintäkieltosäännöksen sinänsä mahdollistamiin positiivista erityiskohtelua tarkoittaviin sääntelytoimenpiteisiin. Edelleen valiokunta kiinnitti huomiota myös siihen, että esityksen perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät tavoitteet olivat saavutettavissa toista sukupuolta syrjimättömällä tavalla. Tavallisen lainsäätämisjärjestyksen käyttämisen edellytyksenä oli, että sääntelyä tarkistettiin niin, että isän ja äidin vanhempainraha määräytyy samojen perusteiden mukaan.

Oikeasuhtaisuuden kannalta ongelmalliseksi muodostui myös sote-uudistukseen liittynyt laskennallinen tarve korottaa kunnallisveroprosentteja siten, kunnallisveroprosenttien eron arvioitiin kasvavan noin 11 prosenttiyksikköön. Perustuslakivaliokunta katsoi, että osaan kunnista kohdistuvat lainsäädännöstä johtuvat kunnallisveron korotuspaineet muodostuivat jo niin merkittäviksi, että sääntely muodostui kokonaisuutena arvioiden perustuslain 121 §:n 2 ja 3 momentin sekä perustuslain 6 §:n 1 momentin vastaiseksi. (Ks. PeVL 67/2014 vp). Sote-järjestämislakia koskevassa jälkimmäisessä lausunnossaan valiokunta katsoi, että alle kymmeneen prosenttiinkin kaventuva kunnallisveroprosenttien vaihteluväli olisi edelleen valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallinen perustuslain 121 §:n 2 ja 3 momentin sekä perustuslain 6 §:n 1 momentin kannalta. (PeVL 75/2014 vp, s. 7-8.

Kunnan verotusoikeus ja siihen kiinteästi kytkeytyvä kunnan taloudellinen itsehallinto on sinänsä osa perustuslain 121 §:ssä turvattua kunnallista itsehallintoa. Tämän vuoksi kunnallisverotuksessa voidaan sallia tiettyä kunnallisesta itsehallinnosta johtuvaa alueellista vaihtelua.

Valtionverotuksessa vastaavia oikeudellisia perusteita ei kuitenkaan ole. Pidän tähän nähden tuloverolain 124 §:n 1 ja 4 momenttiin perustuvaa 6 prosentin lisäveroa huomattavan suurena. Oikeasuhtaisuusvaatimukseen liittyen totean myös, että sikäli kuin eläketulon lisäverolla on tarkoitus pidentää työuria, tavoitteeseen olisi mahdollista pyrkiä keinoilla, jotka eivät kohdistu yksinomaan työuransa jo päättäneiden eläkeläisten merkittävästi muita ankarampaan verotuskohteluun. Tällaiset keinot liittyvät esimerkiksi työelämässä olevien eläköitymisikää ja eläkkeen kertymistä koskevaan sääntelyyn.

Yhteenvedonomaisesti totean hallituksen esityksestä seuraavan: Ehdotettu eläketulon lisäverosääntely tuloverolaissa asettaa lisäveron piirissä olevat henkilöt toisiin vertailukelpoisessa tilanteessa oleviin henkilöihin nähden heikompaan asemaan.

Erilainen kohtelu perustuu henkilöiden ikään ja heidän oikeudelliseen asemaansa eläkkeensaajina. Ikä on yksi perustuslain 6 §:n 2 momentissa kielletty erottelu peruste. Henkilön asemaa eläkkeensaajan voidaan puolestaan pitää sellaisena henkilöön liittyvänä syynä, joka niinikään kuuluun perustuslain 6 §:n 2 momentin soveltamisalaan. Erottelulle ei ole edellä esitetyt

näkökohdat huomioiden osoitettavissa sellaisia syitä, joiden valossa erottelua voitaisiin perustella *perusoikeusjärjestelmän* kannalta hyväksyttävällä tavalla. Erottelu ei myöskään ole oikeasuhtainen.

Katson, että ehdotettu tuloverolain 124 §:n 4 eläketulon lisäveroa koskeva sääntely on ristiriidassa perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjintäkieltosäännöksen kanssa eikä siitä saada säätää tavallisella lailla.

Juha Lavapuro
professori