Veli-Pekka Viljanen

HE 135/2016 vp VUODEN 2017 TULOVEROASTEIKKOLAIKSI SEKÄ LAIKSI TULOVEROLAIN MUUTTAMISESTA

Eduskunnan perustuslakivaliokunta 26.10.2016

Hallituksen esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolain 124 §:n 4 momentin säännöstä eläketulon lisäverosta. Säännöksen mukaan luonnollisen henkilön on suoritettava eläketulon lisäveroa 5,85 prosenttia siltä osin kuin eläketulo vähennettynä eläketulovähennyksen määrällä ylittää 47 000 euroa.

Säännökset eläketulon lisäverosta otettiin tuloverolakiin vuonna 2012 (785/2012) ja niitä sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 2013 toimitetussa verotuksessa. Voimassa olevaan lakiin verrattuna eläketulon lisäveroprosentti alenisi jonkin verran (6 prosentista 5,85 prosenttiin) ja lisäveron suorittamiseen velvoittavaa eläketulon euromäärää korotettaisiin lievästi (45 000 eurosta 47 000 euroon).

Eläketulon lisävero kohdistuisi yksinomaan eläkeläisiin, joiden eläketulon määrä vähennettynä eläketulovähennyksen määrällä ylittää 47 000 euroa. Vastaava vero ei kohdistuisi henkilöihin, jotka suorittavat tuloveroa palkkatuloistaan. Eläketulojen lisäverosta alun perin säädettäessä veron arvioitiin kohdistuvan 45 000 eläkeläiseen eli 3,5 prosenttiin kaikista eläkkeensaajista (VaVM 23/2012 vp, s. 5).

Ehdotettua eläketulon lisäveroa on valtiosääntöoikeudellisesti arvioitava perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännösten kautta. Perustuslain 6 §:n 1 momentin yleislausekkeen mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Perustuslakivaliokunta on eri yhteyksissä johtanut perustuslain yhdenvertaisuussäännöksistä vaatimuksen, etteivät henkilöihin kohdistuvat erottelut saa olla mielivaltaisia eivätkä erot saa muodostua kohtuuttomiksi (ks. esim. PeVM 11/2009 vp, s. 2, PeVL 60/2002 vp, s. 4, PeVL 18/2006 vp, s. 6).

Perustuslain 6 §:n 2 momentin mukaan ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen, terveyden-

tilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Hallituksen esityksen suhdetta perustuslakiin koskevassa jaksossa todetaan, että erilaisten ansiotulojen erilainen verotus ei perustu tulonsaajan ikään, sukupuoleen tai muuhun tulonsaajan henkilöön liittyvään ominaisuuteen, vaan siihen, että kyse on luonteeltaan erilaisista tuloista, minkä johdosta niitä myös verotetaan eri tavalla (HE, s. 18). Kun kyse on kuitenkin yksinomaan eläkesaajiin kohdistuvasta verotuksesta ja kun eläkkeelle jääminen liittyy pääsäännön mukaan eläkeiän saavuttamiseen, on mielestäni ehdotuksen tarkoittamassa erilaisessa kohtelussa suhteessa muiden ansiotulojen saajiin tosiasiassa kysymys myös eri asemaan asettamisesta iän perusteella perustuslain 6 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla. Tältä kannalta ratkaisevaa on siten, onko tällaiselle eri asemaan asettamiselle perustuslain 6 §:n 2 momentissa edellytetty hyväksyttävä peruste ja voidaanko erottelua pitää suhteellisuusvaatimuksen mukaisena.

Kun eläketulon lisäveroa koskevat säännökset alun perin lisättiin tuloverolakiin, ei kysymys sääntelyn perustuslainmukaisuudesta ja suhteesta erityisesti perustuslain yhdenvertaisuussäännöksiin noussut esille. Hallituksen esitys ei tuolloin ollut perustuslakivaliokunnan arvioitavana, eikä hallituksen esitykseen sisältynyt lainkaan arvioita ehdotuksen suhteesta perustuslakiin (ks. HE 87/2012 vp). Tässä mielessä perustuslakivaliokunnan käsiteltävänä on kokonaan uusi valtiosääntöoikeudellinen arviointitilanne, joka koskee asiallisesti paitsi hallituksen esitykseen sisältyvää 2. lakiehdotuksen 124 §:n 4 momenttia, myös voimassa olevan lain vastaavaa säännöstä.

Perustuslakivaliokunnan tähänastisesta käytännöstä ei ole löydettävissä esimerkkiä, jossa olisi katsottu laissa täsmällisesti säädetty verovelvollisia erilaiseen asemaan verotuksen suhteen asettava verokohtelu perustuslain yhdenvertaisuussäännösten vastaiseksi. Valiokunnan linjana on ollut pikemminkin erilaisen kohtelun salliva kuin sitä rajoittava tulkinta. Vuonna 1997 valiokunta ei nähnyt perusteiltaan ongelmallisena ehdotusta, jossa säädettiin määräaikaisesta kotitalousvähennyksen myöntämisestä verovelvollisille osassa maata edellyttäen, että kokeilualue ja vähennyksen edellytykset määriteltiin riittävän tarkasti laissa (PeVL 19/1997 vp). Vuonna 2002 valiokunta piti valtiosääntöoikeudellisesti ongelmattomana kokeilualueen työnantajien vapauttamisesta sosiaaliturvamaksun maksuvelvollisuudesta kolmen vuoden ajaksi (PeVL 39/2002 vp, s. 2). Vuonna 2005 valiokunta piti ongelmattomana sitä, että lailla säädettiin korkeammasta kiinteistöveroprosentista laissa määritellyissä kunnissa (PeVL 51/2005 vp, s. 2-3). Vuonna 2009 valiokunta puolestaan ei nähnyt ongelmia yliopistojen työnantajan työttömyysvakuutusmaksun alentamista kahden vuoden ajaksi (PeVM 11/2009 vp, s. 2-3).

Eläketulon lisäveron tarkoituksena on alun perin (HE 87/2012 vp, s. 5) ja myös käsillä olevan hallituksen esityksen mukaan (HE, s, 17) kerätä verotuloja niiltä, joiden veronmaksukyky on korkealla tasolla. Lisäksi tavoitteena on kaventaa eläketulon ja palkkatulon veroasteiden välistä eroa sekä parantaa ikääntyneiden kannustimia työelämässä jatkamiseen. Tällaisia ihmisten välisten keskinäisten tuloerojen tasaamiseen ja heidän kannustamiseensa työnteon jatkamiseen eläkkeelle jäämisen sijasta voidaan sinänsä pitää legitiimeinä verolainsäädännön tavoitteina.

Hallituksen esityksen perustelujen mukaan palkkatulon ja samansuuruisen eläketulon veroasteet eriytyivät 1990-luvun puolivälistä alkaen. Perusteluissa viitataan myös siihen, että ansiotuloverojärjestelmässä erilaisia ansiotuloja verotetaan eri tavalla. Palkkatulon ja eläketulon verotus poikkeaa toisistaan esimerkiksi siinä, että niistä tehdään erilaisia vähennyksiä (ks. HE, s. 17).

Pidän selvänä, ettei tietyn veron kohdistaminen yksinomaan eläketuloon sellaisenaan merkitse perustuslain 6 §:ssä säädetyn ihmisten yhdenvertaisuuden loukkausta, ellei se samalla saata eläkkeen saajia merkittävästi heikompaan asemaan tuloveron suorittamisen suhteen verrattuna muihin tulonsaajiin. Hallituksen esityksen perusteluissa esitettyjen laskelmien mukaan tulojen ylittäessä 118 000 euroa vuodessa eläketulon veroaste muodostuu palkkatulon veroastetta korkeammaksi (vertailukohteena on 53 vuotta täyttäneen palkansaajan veroaste). Tosin laskelmassa on otettu huomioon palkansaajan osalta tuloveron lisäksi tämän suorittamat lakisääteiset palkansaajamaksut, joita ei suoriteta eläketulosta (HE, s. 17). Palkansaajamaksujen huomioon ottamista vertailussa voidaan perustella sillä, että ne verojen tapaan vähentävät verovelvollisille verojen ja maksujen jälkeen jäävää tuloa ja näin rinnastuvat maksuvelvollisen osalta veroihin.

Pidän hallituksen esityksessä omaksuttua laskentatapaa sekä eläkkeensaajien ja palkansaajien maksamien tuloverojen arviointia ansioverojärjestelmän kokonaisuuden näkökulmasta hyväksyttävänä. Siten määrätyn veron kohdistaminen yksinomaan eläkkeensaajiin ei sellaisenaan ole yhdenvertaisuuden kannalta ongelmallista, ellei se samalla merkitse näiden asettamista verotuksen suhteen yleisemmin selvästi muita tulonsaajia heikompaan asemaan ja ellei tällaista kohdennettua verotusta voida heidän osaltaan pitää lopputulokseltaan kohtuuttomana.

Hallituksen esityksessä tehdyt vertailut palkansaajien ja eläkkeensaajien kokonaisverorasituksen osalta osoittavat, etteivät eläkkeensaajat ole verotuksen kokonaisuuden kannalta yleisesti palkansaajia heikommassa asemassa. Esitettyjen laskelmien perusteella eläketulojen veroaste

on vastaavaa palkkatulon veroasetetta korkeampi vasta hyvin korkeiden, yli 118 000 euron eläketulojen kohdalla. Tässäkään tapauksessa veroaste ei ole merkittävässä epäsuhteessa vastaavansuuruisten palkkatulojen veroasteen kanssa, eikä sen voi katsoa olevan verovelvollisen kannalta kohtuuton, kun otetaan huomioon myös hänen veronmaksukykynsä.

Edellä esitetyin perustein katson, ettei ehdotettu tuloverolain 124 §:n 4 momentin säännös eläketulon lisäverosta merkitse sellaista eläkkeensaajien muita verovelvollisia huonompaan asemaan asettamista, että se muodostuisi perustuslain 6 §:ssä säädetyn yhdenvertaisuuden ja syrjinnän kiellon vastaiseksi. Arvioni mukaan hallituksen esitykseen sisältyvät lakiehdotukset ovat säädettävissä tavallisen lain säätämisjärjestyksessä.

Lopuksi kiinnitän huomiota käsillä olevan perustuslakivaliokunnan ratkaisutilanteen ongelmallisuuteen. Sinänsä perustuslakivaliokunta arvioi sen käsiteltäväksi lähettyyn hallituksen esitykseen sisältyviä lakiehdotuksia sen mukaan kuin valiokunnan tehtäväksi on perustuslain 74 §:ssä säädetty. Ongelma liittyy kuitenkin siihen, että samalla valiokunta tulee asiallisesti arvioineeksi myös voimassa olevan tuloverolain 124 §:n 4 momentin perustuslainmukaisuutta.

Korkeimmassa hallinto-oikeudessa on vireillä parhaillaan valitus, joka koskee eläketulon lisäveron suhdetta perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännöksiin, siis itse asiassa täysin samaa asiaa, jota perustuslakivaliokunta on nyt arvioimassa. Lisäksi korkeimpaan hallinto-oikeuteen on tehty kymmeniä valituslupahakemuksia hallinto-oikeuksien päätöksistä, joilla on hylätty eläketulon lisäveron määräämistä koskevista päätöksistä tehdyt valitukset (ks. KHO 2015:30, ennakkoratkaisupyyntö unionin tuomioistuimelle; EU:n tuomioistuin on antanut ennakkoratkaisupyynnön johdosta tuomion 2.6.2016; asia C-122/15).

Perustuslakivaliokunnan kannanotto asiaan vaikuttaa suoraan näihin vireillä oleviin oikeudenkäynteihin valiokunnan kannanoton sisällöstä riippumatta. Tätä poikkeuksellista asetelmaa voidaan pitää pulmallisena perustuslain 3 §:n 3 momentissa turvatun tuomioistuinten riippumattomuuden kannalta. Tähän periaatteelliseen ja mielestäni merkittävään valtiosääntöongelmaan on vaikea löytää puhdasoppista ratkaisua ottaen huomioon perustuslakivaliokunnan perustuslain 74 §:ssä säädetyn tehtävän antaa lausuntonsa sen käsittelyyn tulevien lakiehdotusten perustuslainmukaisuudesta. Yksi mahdollisuus olisi viivyttää lausunnon antamista hallituksen esityksestä, kunnes korkein hallinto-oikeus on antanut asiassa oman ratkaisunsa (käytännön ongelman muodostaa kuitenkin se, että kyseessä on verolaki, jonka on tarkoitus tulla voimaan vuoden 2017 alusta). Toinen periaatteellinen mahdollisuus olisi pidättäytyä tässä vaiheessa ko-

konaan lausunnon antamisesta asiassa sillä perusteella, että kyse on asiallisesti samasta oikeus-kysymyksestä, joka on vireillä korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Tämänkin vaihtoehdon käyttökelpoisuus on kyseenalainen.