Eduskunnan perustuslakivaliokunnalle

Eduskunnan perustuslakivaliokunta on pyytänyt minua kuultavaksi ja kirjallista asiantuntijalausuntoa ja pyynnössään viitannut hallitukseen esitykseen eduskunnalle vuoden 2017 tuloveroasteikkolaiksi sekä laiksi tuloverolain muuttamisesta (HE 135/2016) ynnä hallituksen esitykseen eduskunnalle metsävähennystä koskevaksi lainsäädännöksi (HE 158/2016). Kunnioittaen esitän lausuntonani seuraavaa:

Verolakien perustuslainmukaisuuden arviointi konkretisoituu lähinnä PerL 6 §:n sisältämän kansalaisten yhdenvertaisuussäännöksen soveltamisessa. Säännöksen keskeisenä sisältönä on, että laki on ristiriidassa perustuslain kanssa, jos se ilman hyväksyttävää syytä, siis mielivaltaisesti asettaa kansalaisia tai kansalaisryhmiä toisia edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan. Erilaisissa olosuhteissa kansalaisia voidaan kuitenkin kohdella eri tavoin. Perustuslain sisältämän yhdenvertaisuussäännöksen on katsottu mahdollistavan sen, että tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin ihmisiä kohdellaan eri tavoin. Näin olleen Suomenkin verojärjestelmään sisältyy lukuisia määräyksiä, joissa jokin tulo on hyväksyttävästä yhteiskunnallisesta syystä säädetty verovapaaksi. Yhdenvertaisuussäännöksen kannalta näyttäisi olevan olennaista, että verovelvollisia ei aseteta eri asemaan perusteettomasti.

Perustuslain yhdenvertaisuuskäsite on sukua vero-oikeudessa operoitavalle horisontaalisen oikeudenmukaisuuden käsitteelle. Sen mukaan samanlaisessa taloudellisessa asemassa olevia verovelvollisia tulisi verottaa samalla tavalla, ellei erilaiseen verottamiseen ole perusteltuja painavia syitä. Hyvän verojärjestelmän lähtökohtana on yleensäkin laaja veropohja ja alhaiset verokannat, mikä pitää sisällään periaatteen, että normiverosta ei tulisi poiketa ilman selkeitä perusteita. Verojärjestelmää kehitettäessä on kuitenkin otettava oikeudenmukaisuuden lisäksi huomioon muita tekijöitä. Verotuksella saattaa olla esimerkiksi kasvupoliittisia, työllisyyspoliittisia, sosiaalipoliittisia, terveyspoliittisia tai ympäristöpoliittisia tavoitteita. Kun näihin tavoitteisiin pyritään, neutraalin veropolitiikan sijaan astuu ohjaava veropolitiikka, mikä tavallisimmin merkitsee normiverotuksesta poikkeamista.

Suomessa verolakien muutokset viedään vain harvoin perustuslakivaliokunnan arvioitaviksi. Pidän linjaa sinänsä hyvänä, koska veropolitiikan tekijällä täytyy olla mahdollisuus erilaisiin verotuksellisiin ratkaisuihin erilaisissa tilanteissa. Perustuslaki ei saa olla esteenä järkevän ja tarkoituksenmukaisen veropolitiikan harjoittamisella. Perustuslaki astuu kuvaan vain silloin, kun normiverosta poikkeaminen on hyvin mittavaa eikä poikkeamiselle riittävän vahvoja perusteita.

Suomen eriytetyssä tuloverojärjestelmässä pääomatuloja verotetaan eri tavalla kuin ansiotuloja. Tämä ei sodi perustuslain yhdenvertaisuusperiaatetta vastaan, koska ansiotulojen ja pääomatulojen verotuksen taustalla on erilainen logiikka. Kun suuria pääomatuloja verotetaan suuria ansiotuloja kevyemmin, ei ratkaisua ole tehty siitä syystä, että pääomatulojen saajia haluttaisiin sinänsä suosia. Järjestelmä perustuu siihen näkemykseen, että vapaat pääomavirrat eivät toimiakseen kestä progressiivista verotusta. Monessa EU:n jäsenvaltiossa pääomatulot ovat verrattain matalan suhteellisen verotuksen kohteena, eikä tähän ole katsottu liittyvän perustuslaillisia ongelmia.

Ulkomailla verolakien uudistukset ovat törmänneet perustuslain asettamiin rajoituksiin usein perintö- ja lahjaverotuksen uudistusten yhteydessä. Kansainvälistä huomiota on alan asiantuntijoiden piirissä herättänyt Saksan perustuslakituomioistuimen päätös 17.12.2014. Siinä sukupolvenvaihdoshuojennus todettiin ongelmalliseksi ja päätöksessä kiinnitettiin erityistä huomiota siihen, että huojennuksen piirissä saattoi sijoitusvarallisuutta 50 prosenttia kaikista varoista.

Käsitykseni mukaan myös Suomen verolainsäädännössä oleva PerVL 55 §:n sisältämä sukupolvenvaihdoshuojennus sotii perustuslaissa säädettyä yhdenvertaisuuden vaatimusta vastaan. Kysymyksessä on erittäin merkittävä poikkeama normiverotuksesta eikä sille ole löydettävissä kummoisia perusteita.

Tyypillisessä tapauksessa sukupolvenvaihdoshuojennuksen saava perillinen tai lahjansaaja maksaa vain yhden kymmenesosan veroa verrattuna toiseen omaisuuden saajaan, johon huojennusta ei sovelleta. Kaiken lisäksi vuoden 2014 lopulla säädettiin lainmuutos, jonka mukaan huojennuksen saaja voi saada veron suorittamiseen 10 vuoden korottoman maksuajan. Usein tilanne on sellainen, että sisaruksista tai

serkuksista yksi saa huojennuksen mutta toinen ei. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen perustelut eivät välttämättä ole pitäviä. Ei ole ilman muuta selvää, että elinkeinopoliittisista syistä lapsia tulisi suosia yrityksen jatkajina.

Maatilojen ja muiden yritysten sukupolvenvaihdoksissa on kolmen vuosikymmenen ajan noudatettu sääntöä, jonka mukaan perintö- ja lahjaverotuksessa sovelletaan käyvän arvon sijasta varallisuusverolain mukaisia verotusarvoja (nyk. arvostuslain vertailuarvoja). Vuonna 2005 lakia muutettiin niin, että verotettavaksi omaisuudeksi lasketaan 40 % verotusarvosta. Vuoden 2004 uudistuksesta ei pyydetty perustuslakivaliokunnan lausuntoa. Jälkikäteen arvioiden sellainen lausunto olisi ollut tarpeellinen.

Pidän laajaa veropohjaa ja matalia verokantoja tavoiteltavana tilana. Neutraali verotus on pääsääntöisesti parempaa kuin ohjaava verotus. Katson kuitenkin, että näihin tavoitteisiin pyrittäessä ei yleensä tarvita perustuslain tukea. Perustuslain tulisi mielestäni astua kuvaan vasta silloin, kun poikkeamat normiverotuksesta ovat räikeitä eikä poikkeamille löydetä kunnollisia perusteita. Lausuntopyynnössä mainituissa lainkohdissa ei ole sellaisia perusteettomia poikkeamia normiverotuksesta, että säädettävät lait olisivat ongelmallisia perustuslain näkökulmasta.

Helsingissä marraskuun 10 päivänä 2016

Heikki Niskakangas

Professori emeritus