Matti Urpilainen, 10.11.2016

EDUSKUNNAN PERUSTUSLAKIVALIOKUNNALLE

Yhdistetty lausunto 1) hallituksen esityksestä Eduskunnalle vuoden 2017 tuloveroasteikkolaiksi sekä laiksi tuloverolain muuttamisesta (HE 135/2016 vp) ja 2) hallituksen esityksestä Eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi (HE 158/2016 vp).

I Yhdenvertaisuusarvioinnin lähtökohdat

Käsitykseni mukaan sellaista perustuslakivaliokunnan aikaisempaa tulkintakäytäntöä, johon nyt puheena olevat lakiesitykset voitaisiin tässä yhteydessä välittömästi suhteuttaa, ei ole olemassa. Tästä syystä tarkastelen ensin, millaisia erityispiirteitä vero-oikeudelliseen sääntelyyn perustuslain kannalta mielestäni liittyy. Tämän jälkeen tarkastelen kumpaakin otsikossa mainittua lakiesitystä omissa jaksoissaan.

Nyt käsiteltävien lakiesitysten perustuslainmukaisuus tulee mielestäni arvioitavaksi yksinomaan perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperusoikeuden kannalta. Tarkastelujen ensimmäisen lähtökohdan muodostaa perustuslakivaliokunnan vakiintunut käytäntö, jonka mukaan yhdenvertaisuusperusoikeudesta ei johdu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. Toisen hyvin ilmeisen lähtökohdan muodostaa havainto siitä, että verotuksen ja perustuslain väliset suhteet ovat jääneet ainakin syntyneen tulkintakäytännön määrällä mitattuna jokseenkin etäisiksi. Nyt perustuslakivaliokunnan arvioitavana olevien kahden lakiesityksen myötä ollaan selvästikin luomassa uutta verotusta koskevaa perustuslain tulkintakäytäntöä, jolla tulee olemaan vaikutusta siihen, millaiseksi perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperusoikeuden merkitys verolakien säätämisprosesseissa jatkossa muodostuu.

Yhtäältä verotus kietoutuu erottamattomasti valtiosäännön institutionaaliseen kokonaisuuteen: se on keskeinen julkisten menojen rahoituskeino ja ohjausväline, joka perustuslain 81 §:n vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate huomioiden lepää kauttaaltaan eduskuntalakien ja siten demokraattisen

kontrollin varassa. Verolainsäädännölle asetettavien muodollisten edellytysten kannalta perustuslain piirtämiä rajoja voidaan luonnehtia vakiintuneiksi ja selväpiirteiksi.

Tässä yhteydessä tärkeämpää on se, että perustuslain perusoikeussäännöksillä on ollut vain vähän läpilyöntivaikutusta verolakien säätämis- ja soveltamiskäytäntöihin. Verotus on merkittävä julkisen vallan käytön muoto ja vero-oikeudellinen sääntely muodostaa erittäin laajan ja monitahoisen kosketuspinnan julkisen ja yksityisen välille – tässä mielessä verotus on ilmeisen perusoikeusherkkä sääntelyala. Siitä huolimatta perustuslakivaliokunnan verolainsäädäntöä koskevaa tulkintakäytäntöä ei ole syntynyt joko lainkaan tai se on vuosikymmeniä vanhaa ja koskee asioita, joilla ei aina ole suoranaista relevanssia nykyisen verojärjestelmän kannalta.

Perusoikeuksien verovelvollisille tarjoaman aineellisen suojan osalta perustuslain verolainsäädännölle asettamia rajoja voidaan siis luonnehtia olemassa olevan tulkintakäytännön valossa jokseenkin täsmentymättömiksi, koska myös soveltamiskäytännössä Verohallinnosta aina Korkeimpaan hallinto-oikeuteen asti perustuslakiin ja perusoikeuksiin viittaaminen saatikka perustuslain normien käyttäminen ratkaisuperusteina on veroasioissa ollut erittäin poikkeuksellista. On tosin korostettava, että nämä havainnot ovat eri asia kuin kysymys siitä, tulisiko verotuksessa toteutuvan aineellisen perusoikeussuojan tasoa pitää nykyisellään liian alhaisena.

Nähdäkseni verolainsäädännön arviointi yhdenvertaisuusperusoikeuden kannalta edellyttää välttämättä kannanottoa siihen, mikä merkitys verojärjestelmän ja vero-oikeudellisen sääntelyn erityisluonteelle tulisi tässä arvioinnissa antaa: mitä pidetään yhdenvertaisuusperusoikeuden tulkinnassa valtiosääntöoikeudellisesti relevanttina ja mitä ei.

Käytännössä kenen tahansa verovelvollisen verotuksellinen asema (esim. vuoden aikana maksamien verojen kokonaismäärä) määräytyy useiden eri verolakien yhteisvaikutuksesta. Se, millaiseksi verotuksellinen asema muodostuu joko veron määrällä mitattuna tai verrattuna muihin verovelvollisiin, riippuu keskeisesti verovelvollisen yksilökohtaisista taloudellisista olosuhteista ja omista taloudellisista valinnoista. Monissa tapauksissa verovelvolliset voivat omilla valinnoillaan vaikuttaa kokonaisverorasituksensa määrään. Näistä valinnoista voi riippua myös se, kohdistuuko verovelvolliseen ”normiverojärjestelmästä” poikkeavia veronhuojennuksia tai verosanktioita.

Hyvän verojärjestelmän ominaisuuksiin kuuluu neutraalisuus: taloudellisten tehokkuus- ja hyvinvointitappioiden minimoimiseksi samanlaisia taloudellisia transaktioita tulisi kohdella lähtökohtaisesti samalla tavalla ja siten että verotuksella olisi mahdollisimman vähän vaikutusta verovelvollisten valintoihin. Veropolitiikan tasolla voidaan puhua kuvitteellisesta ”normiverojärjestelmästä”, josta konkreettisen verolainsäädännön tasolla toteutuvat (erittäin monilukuiset) poikkeamat voidaan määritellä verotuiksi tai verosanktioiksi. Tämän yhdeksi veropoliittiseksi ideaaliksi ymmärretyn neutraalisuushakuisuuden lisäksi verolainsäädännön alttiutta räikeimmille yhdenvertaisuusloukkauksille vähentää myös se, että verolainsäädäntö perustuu kauttaaltaan sellaisten verovelvollisen henkilökohtaisista ominaisuuksista erkaantuvien käsitteiden varaan kuin tulo, meno, luovutus, osingonjako, tavara, palvelu, lahja ja testamentti.

Verojärjestelmän systematiikka rakentuu kuitenkin kauttaaltaan erottelujen varaan. Tulolajeja (ansio- ja pääomatulo) kohdellaan eri tavalla, eri tulolähteisiin (TVL, EVL, MVL) kuuluvien tulojen ve-

ronalaisuus määräytyy eri tavoin, eri yritysmuotoja ja niistä saatuja tuloja verotetaan eri tavoin, hyödykkeisiin sovelletaan eri arvonlisäverokantoja, perintö- ja lahjaveron määrä riippuu sukulaisuussuhteen läheisyydestä jne., vain joitakin päällimmäisiä esimerkkejä mainitakseni.

Tämä verojärjestelmän jo lähtökohtaisesti ”erotteleva” systematiikka vaikuttaa väistämättä myös valtiosääntöoikeudelliseen arviontiin siitä, millaisia yhdenvertaisuuspoikkeamia verotuksessa voidaan pitää tavanomaisina ja hyväksyttävinä.

Valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin lähtökohtia kiinnitettäessä esiin voidaan nostaa myös se seikka, että verolainsäädännön tavoitteita on yleensä hyvin vaikea saattaa yhteismitallisiksi perustuslain arvojen kanssa. Valtiosääntöoikeudellisesti verolainsäädännön legitimiteetti lepää pääasiassa fiskaalisten näkökohtien varassa: verotus on välttämätön julkisen vallan käytön muoto julkisen rahoitustarpeen kattamiseksi. Yksittäisten veromuotojen ja myös verolainsäädännön yksityiskohtien valtiosääntöinen oikeutus joudutaan johtamaan pääasiassa tästä näkökohdasta. Tältä kannalta esimerkiksi palkka- ja yritystulojen sekä tavallisten perimystilanteiden ja yritysten sukupolvenvaihdostilanteiden erilaisen verokohtelun osalta ensisijainen kysymys on se, onko erilainen verokohtelu verojärjestelmän kokonaisuus huomioiden perusteltua verojärjestelmän fiskaalisen kapasiteetin toteuttamiseksi. Sikäli kun tähän kysymykseen vastataan myöntävästi, niin tästä eteenpäin voi edes puhtaasti taloudellisesti painottuneiden veropoliittisten argumenttien tasolla olla mahdotonta saavuttaa yhteisymmärrystä siitä, kuinka suuret erot verokohtelussa ovat oikeutettuja.

Edellä lyhyesti luonnostelemani erityispiirteiden valossa voidaan mielestäni päätellä, että perustuslakivaliokunnan verolainsäädäntöä koskevan tulkintakäytännön vähäisyys ei välttämättä johdu siitä, että verolainsäädäntöön sisältyviä perustuslakiongelmia ei olisi riittävässä määrin havaittu, vaan tilanteelle on olemassa myös varsin ilmeisiä vero-oikeudellisen sääntelyn omista erityispiirteistä johtuvia selityksiä. Nähdäkseni näillä erityispiirteillä on ja tuleekin olla vaikutusta perustuslakivaliokunnan vero-oikeuden alalla harjoittaman normikontrollin sisältöön.

Nyt arvioitavana olevien lakiesitysten osalta kysymys on siitä, millaisia syitä yhdenvertaisesta kohtelusta poikkeamiseen voidaan pitää valtiosääntöoikeuden ja vero-oikeuden rajapinnassa hyväksyttävinä ja tavanomaisina. Mielestäni tähän kysymykseen ei voida löytää vastausta eikä edes kovin konkreettisia suuntaviivoja perustuslakivaliokunnan aiemmasta yhdenvertaisuusperiaatetta koskevasta tulkintakäytännöstä, vaan perustuslakivaliokunta on nyt luomassa uutta verotusta koskevaa tulkintakäytäntöä.

II HE 135/2016 vp – eläketulon lisävero

Aluksi arvioin, mikä merkitys asiassa voi olla sillä, että sama perustuslain tulkintaa koskeva kysymys on parhaillaan myös Korkeimman hallinto-oikeuden arvioitavana. Ratkaisusta KHO 2015:30, jolla KHO päätti pyytää EU-tuomioistuimelta ennakkoratkaisua asiaan liittyvän työsyrjintädirektiivin tulkinnasta, ilmenee että verovelvollinen on vedonnut asiassa myös PL 6 §:n yhdenvertaisuusperusoikeuteen. EU-tuomioistuin antoi KHO:n esittämien ennakkoratkaisukysymysten perusteella 2.6.2016 ratkaisun C-122/15 *C*, jossa EU-tuomioistuin katsoi, että kysymys eläketulon lisäverosta ei kuulu EU:n työsyrjintädirektiivin eikä EU:n perusoikeuskirjan 21 artiklan syrjintäkiellon soveltamisalaan.

Käsitykseni on, että asia on KHO:ssa jo lopullisesti ”ratkaisukypsä” ja mahdollisesti istunnossa ratkaistukin. On todettava, että KHO:n ratkaistavana oleva oikeuskysymys on PL 6 §:n tulkinnan osalta käytännössä täsmälleen sama kuin mikä nyt on myös perustuslakivaliokunnassa arvioitavana.

Nyt puheena olevan lakiesityksen valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin kannalta tilannetta voitaneen luonnehtia lähinnä sattumanvaraiseksi. KHO:lla on juttujensa osalta ratkaisupakko ja myös perustuslakivaliokunnan on otettava kantaa sille ohjautuviin lausuntoasioihin. Tämä ei tietenkään poista sitä tosiasiaa, että lakien perustuslainmukaisuuden valvontaan voi syntyä vaikeitakin jännitteitä, mikäli KHO ja perustuslakivaliokunta sattuisivat tahoillaan päätymään erilaisiin tulkintoihin yhdenvertaisuusperusoikeuden merkityksestä. Olennaisempaa on mielestäni kuitenkin se, että KHO:ssa vireillä olevaa asiaa tai siinä KHO:n omaksumaa tulkintaa ei voitane millään mielekkäällä tavalla ottaa huomioon nyt perustuslakivaliokunnassa tapahtuvan arvioinnin sisällössä.

Yhtäältä perustuslakivaliokunnan rooliin ja asemaan lakien perustuslakienmukaisuuden valvontajärjestelmässä ei mielestäni kuulu KHO:n perustuslain säännöksiä koskevien tulkintojen ennakoiminen. Tästä syystä on vaikea nähdä, miten perustuslakivaliokunta voisi nyt omilla toimillaan välttää asetelman, jossa perustuslakivaliokunnassa tapahtuva arvioinnissa liikutaan tuomioistuinten riippumattomuuden näkökulmasta varsin herkällä alueella. Toisaalta ei ole mitään syytä ajatella, että KHO olisi lykännyt ratkaisunsa julkaisemista tähän saakka siitä syystä, että asia saattaa tulla perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi, tai että KHO voisi omassa – todennäköisesti jo loppuun saatetussa – ratkaisuharkinnassaan ottaa huomioon perustuslakivaliokunnan nyt muodostuvaa tulkintakannanottoa.

Nyt arvioitavana on lakiesitys, jolla eläketulosta kannettavan lisäveron määrää kevennettäisiin asteikkotarkistuksen luonteisesti. Koska eläketulon lisäveron perustuslainmukaisuus ei ole aikaisemmin ollut perustuslakivaliokunnan arvioitavana ja koska nyt esitettävät kevennykset eivät poista lainsäädäntöön mahdollisesti sisältyvää yhdenvertaisuuspoikkeamaa, asian arvioinnissa ei voida mielestäni antaa merkitystä sille, että eläketulon lisäveroa on kannettu ensimmäisen kerran jo vuodelta 2013 toimitettavassa verotuksessa.

Eläketulon lisäveron tavoitteena on hallituksen esityksen (s. 17) mukaan kerätä verotuloja niiltä, joiden veronmaksukyky on korkealla tasolla. Lisäksi tavoitteena on mainittu eläketulon ja palkkatulon veroasteiden välillä olevien erojen kaventaminen sekä ikääntyneiden työelämässä jatkamisen kannustimien parantaminen.

Nähdäkseni eläketulon lisäveron tavoite voidaan kuitenkin kokonaisuutena arvioiden käsittää varsin puhdaspiirteisesti fiskaaliseksi. Verotuksen ominaisluonne huomioiden tämä tavoite on valtiosääntöoikeudellisesti täysin hyväksyttävä, eikä se vielä sellaisenaan osoita, että lakiesitys olisi ristiriidassa perustuslain kanssa. Verolainsäätäjän harkintamarginaalin rajoja ei mielestäni voida valtiosääntöoikeudellisessa arvioinnissa vetää keskeisesti sillä perusteella, onko fiskaalisia näkökohtia mahdollista tukea vaikutussuhteidensa puolesta niin vaikeasti hahmottuvilla tavoitteilla kuin työelämässä jatkamisen kannustaminen.

Se, miten suuren yhdenvertaisuuspoikkeaman eläketuloista kannettava lisävero muodostaa, riippuu siitä miten vertailukohta valitaan. Vertailukohdan valinta on tietysti avainkysymys kaikessa yhdenvertaisuusarvioinnissa, mutta vero-oikeuden edellä selostettujen erityispiirteiden ja perustuslakivaliokunnan aiemman verotusta koskevan tulkintakäytännön vähäisyyden takia se on nähdäkseni nyt

tavanomaista haasteellisempaa. Yhdenvertaisuusarviointia voidaan tehdä pääasiassa kolmen vertailukohdan suhteen:

1) Sen oikeustilan valossa, joka oli voimassa ennen eläketulon lisäveroa koskevien säännösten voimaantuloa.
2) Tarkastelemalla millaisia vaikutuksia eläketulon lisäverolla on samalla tulotasolla olevien, yhtäältä palkkatuloa ja toisaalta eläketuloa saavien verovelvollisten käteen jäävien tulojen määrään.
3) Tarkastelemalla eläketulon lisäveroa palkansaajien ja eläkkeensaajien verotuksen rakenteen kannalta.

Ennen eläketulon lisäveroa koskevien säännösten voimaantuloa eläketuloja ja palkkatuloja verotettiin saman progressiivisen ansiotuloveroasteikon mukaisesti. Veron määräytymiseen liittyvien erojen takia samalla tulotasolla olevien eläke- ja palkkatulojen verotus ei kuitenkaan ollut identtistä myöskään ennen eläketulon lisäveroa. Hallituksen esityksessä on tältä osin tuotu esiin eläketulovähennyksestä, tulonhankkimisvähennyksestä sekä kunnallisverotuksen ansiotulovähennyksestä aiheutuvat erot. Merkittävimpiä verotuksen rakenteeseen liittyviä eroja eläke- ja palkkatulojen verotuksen välillä on se, että palkansaajan käteen jäävää tuloa vähentävät lakisääteiset palkansaajamaksut (työeläkevakuutusmaksu ja työttömyysvakuutusmaksu), jotka tosin samalla vähentävät verotettavaa tuloa ja odotusarvoisesti kerryttävät maksajansa tulevia etuuksia.

Tuloverotuksen systematiikassa erilaisia tulolähteitä ja tulolajeja kohdellaan vakiintuneesti eri tavoin eikä näiden erojen voida katsoa seuraavan ensisijaisesti tulonsaajien henkilökohtaisista ominaisuuksista vaan tulolähteiden ja tulojen erilaisesta luonteesta. Kysymys siitä, mitkä näistä eroista ovat veropoliittisesti kestävällä pohjalla, on eri asia kuin se, mitkä erottelut ovat perustuslain vastaisia. En näe lakiesityksen valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin kannalta ratkaisevaa merkitystä sillä, että yli 47 000 euron eläketuloa saavat henkilöt on ehkä mahdollista rajata tiettyjen PL 6 §:ssä tarkoitettujen ominaisuuksien – erityisesti iän – puolesta varsin tarkkarajaiseksi ryhmäksi, vaan katson että asiassa on kysymys ennen kaikkea siitä, miten laajasti verolainsäätäjä voi päättää verotuksen perusrakenteesta ja muuttaa aiemmin vakiintuneita veron määräytymisen perusteita.

Hallituksen esityksestä (taulukot s.13) ilmenee, että eläketulon lisäveroon vuodelle 2017 ehdotettujen muutosten jälkeenkin palkkatulojen ja eläketulojen veroaste ja siten verovelvolliselle käteen jäävä rahamäärä on kautta linjan lähes sama. Katson, että perustuslaista ei voida johtaa vaatimusta, jonka mukaan samalla tulotasolla olevia palkkatuloja ja eläketuloja tulisi kohdella täysin identtisesti, joten en pidä taulukosta ilmeneviä prosentin tai prosenttien kymmenysten eroja veroasteissa tässä yhteydessä merkityksellisinä. Katson, että perustuslaista ei voida johtaa myöskään vaatimusta, jonka mukaan eläketuloja tulisi verottaa joko yleisesti tai nyt puheena olevalla yli 47 000 euron tulotasolla lievemmin kuin vastaavia palkkatuloja.

Koska eläketulon lisävero on mitoitettu siten, että se käytännössä johtaa samalla tulotasolla olevien eläkkeensaajien ja palkansaajien osalta samanlaiseen veroasteeseen, se ei ole luonteeltaan mielivaltainen. Tälle seikalle on annettava erittäin painava merkitys lakiesityksen perustuslainmukaisuutta arvioitaessa.

Edellä lausuttu huomioiden se, että palkansaajan käteen jäävää tuloa vähentävät tulovero sekä palkansaajamaksut, mutta eläkkeensaajan käteen jäävää veroa tulovero ja eläketulon lisävero, ei mielestäni riitä osoittamaan, että sääntely olisi ristiriidassa yhdenvertaisuusperusoikeuden kanssa. Palkansaajamaksut ovat pakollisia veronluonteisia maksuja, joihin ei liity välitöntä vastasuoritusta julkisen vallan taholta. Palkansaajamaksujen yhteys maksajansa tulevan työeläkkeen määrään ja senhetkiseen taloudelliseen asemaan jää riippumaan pääosin muusta lainsäädännöstä kuin verolainsäädännöstä. Tästä syystä on mielestäni selvää, että palkansaajamaksuja ja eläketulon lisäveroa on verolainsäätäjän valtiosääntöoikeudellista harkintamarginaalia arvioitaessa pidettävä luonteeltaan olennaisesti samankaltaisina veroina. Näin ollen katson, että vaikka palkansaajien ja eläketuloa saavien verovelvollisten verotuksen rakenteessa on tältä osin eroa, se ei merkitse, että lakiesitys olisi ristiriidassa yhdenvertaisuusperusoikeuden kanssa.

Edellä esitetyn perusteella katson, että lakiesitys ei ole ristiriidassa perustuslain kanssa.

III HE 158/2016 vp – metsälahjavähennys

Metsälahjavähennystä koskeva lakiesitys sisältää ehdotuksen uudentyyppisestä veronhuojennuksesta. Veroteknisesti metsälahjavähennys myönnettäisiin tuloverotuksessa pääomatulosta tehtävänä vähennyksenä, mutta sen perusteena olisi osuus metsälahjasta maksettavasta lahjaverosta.

Valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin kannalta lakiesityksen olennaiset piirteet ovat mielestäni seuraavat: 1) metsälahjavähennys merkitsee veronhuojennusta ja siten poikkeusta verotuksessa yleisesti sovellettaviin periaatteisiin, 2) metsälahjavähennys ei koske kaikkia metsäomaisuuden lahjoituksia, vaan ainoastaan hehtaarimääräisen kynnysarvon ylittäviä lahjoituksia, 3) metsävähennyksen arvo kasvaa aluksi lahjoitettavan metsän hehtaarimäärän kasvaessa ja 4) huojennuksen toteutuminen edellyttää, että lahjansaaja myy lahjaksi saamaansa metsää.

Veronhuojennus koskee vain metsäomaisuuden lahjoittamista, joten perimystilanteet jäävät sen soveltamisalan ulkopuolelle. Yhdenvertaisuusarvioinnin kannalta merkityksellisempää on se, että lähtökohtaisesti metsälahjavähennys asettaa sen soveltamisalaan kuuluvat lahjansaajat verotuksellisesti parempaan asemaan kuin muunlaista omaisuutta lahjaksi saavat lahjansaajat, sillä viimeksi mainituilla ei ole mahdollisuutta vähentää osuutta maksamastaan lahjaverosta lahjaksi saadun omaisuuden tuottamasta pääomatulosta.

Metsälahjavähennys määräytyy lahjoitettavan tilakoon ja metsän paikallisen tuottoarvon perusteella ja tästä syystä sen johdosta kulloinkin muodostuvan veronhuojennuksen rahallista arvoa ei ole mahdollista määritellä yleisellä tasolla. Hallituksen esityksen mukaan laskentaesimerkki, jossa lahjoituksen kohteena olisi 90 hehtaarin suuruinen Salossa sijaitseva metsätila ja jossa lahjaverosta hyvitettäisiin

metsävähennyksenä 56 prosenttia, olisi epätyypillinen, koska yleisemmin lahjoitettavat metsätilat olisivat pienempiä verotusarvoltaan ja lahjaveroarvoltaan.

Katson, että vaikka metsälahjavähennyksenä toteutuvan veronhuojennuksen määrä voi vaihdella ja se voi jäädä joissain tilanteissa hyvinkin vähäiseksi, se on joka tapauksessa valtiosääntöoikeudellisesti merkityksellinen. Tästä syystä arvioin ensin metsälahjavähennyksen tavoitteita ja palaan vasta tämän jälkeen kysymykseen siitä, mikä merkitys huojennuksen määrälle ja muille soveltamisalarajauksille olisi yhdenvertaisuusarvioinnissa annettava.

Lakiesityksen tavoitteena on edistää metsätilojen sukupolvenvaihdoksia, kasvattaa metsätilakokoa, edistää yrittäjämäistä metsätaloutta sekä lisätä puun tarjontaa. Hallituksen esityksen mukaan toinen lainvalmistelussa esillä ollut vaihtoehto metsätilojen sukupolvenvaihdoksen edistämiseksi olisi ollut perintö- ja lahjaverolain mukaisen sukupolvenvaihdoshuojennuksen laajentaminen koskemaan myös pelkkiä metsätiloja. Mielestäni hallituksen esityksessä on onnistuttu perustelemaan, miksi metsälahjavähennyksen kautta toteutuvien veronhuojennusten osumatarkkuus suhteessa lakiesityksen edellä mainittuihin tavoitteisiin olisi parempi kuin vaihtoehtoisen sääntelymallin.

Katson, että lakiesityksen tavoitteet ovat veropoliittisesti arvioituna tavanomaisia ja veronhuojennuslainsäädännölle tyypillisiä tavoitteita, joiden yleisen tason hyväksyttävyyttä on erittäin vaikea arvottaa nyt perustuslakivaliokunnassa tapahtuvassa normikontrollissa. On mielestäni selvää, että verolainsäätäjän harkintavaltaan kuuluu tällaisten tavoitteiden edistäminen siitäkin huolimatta, että kysymykset niiden veropoliittisesta välttämättömyydestä ja verolainsäädännön vaikuttavuudesta tavoitteiden saavuttamiseksi voivat olla hyvinkin kiistanalaisia.

Edellä lausutun sekä lausunnon alussa selostamieni vero-oikeudellisen sääntelyn erityispiirteiden valossa metsälahjavähennystä koskevan valtiosääntöoikeudellisen arvioinnin kiinnekohtana ei käsitykseni mukaan ole se, että poikkeaminen lahja- ja pääomatuloverotuksessa yleisesti sovellettavista periaatteista tiettyjen metsälahjansaajien hyväksi olisi lähtökohtaisesti kiellettyä, vaan se, että kysymys on lähtökohtaisesti lainsäätäjän veropoliittisen liikkumavaran ja siten valtiosääntöoikeudellisen harkintamarginaalin sisälle kuuluvasta toimenpiteestä.

Nähdäkseni metsälahjavähennyksen kaltainen veronhuojennuslainsäädäntö voi olla ristiriidassa yhdenvertaisuusperusoikeuden kanssa vain, mikäli veropoliittisten tavoitteiden ja niiden saavuttamiseksi ehdotettujen keinojen välillä on ilmeinen epäsuhta, ja jos edelliseen liittyen voidaan katsoa, että lainsäädäntö ilmeisen epäoikeutetusti suosii tiettyjä verovelvollistahoja.

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaisiin yritysten sukupolvenvaihdoshuojennuksiin verrattuna metsälahjavähennyksen kautta toteutuvan veronhuojennuksen määrää jää käsitykseni mukaan pääsääntöisesti pienemmäksi. Kun huomioidaan, että metsälahjavähennykseen liittyviä sukupolvenvaihdos- ja työllisyystavoitteita voidaan pitää suppeampina kuin mainittujen perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdoshuojennusten osalta, katson että tavoitteiden ja keinojen välillä ei ole tältä osin ilmeistä epäsuhtaa.

Metsälahjavähennystä ei voi saada välittömästi lahjoituksen yhteydessä maksuunpantavasta lahjaverosta, vaan veronhuojennuksen saaminen edellyttää, että lahjansaaja myy lahjaksi saamaansa metsää. Lisäksi metsälahjavähennyksestä saatu etu menetetään 20 prosentilla korotettuna, mikäli lahjansaaja luovuttaa lahjaksi saamansa metsäkiinteistön ennen kuin lahjoituksesta on kulunut 15 vuotta. Näiltä

osin lakiesityksessä on mielestäni pyritty asianmukaisesti varmistumaan veronhuojennuksella tavoiteltujen veropoliittisten tavoitteiden toteutumisesta, eikä tavoitteiden ja keinojen välillä ole tältäkään osin ilmeistä epäsuhtaa.

Metsälahjavähennys lasketaan metsän keskimääräisen vuotuisen tuoton perusteella. Laskentatavasta johtuu, että veronhuojennukseen oikeuttavan lahjan hehtaarimääräinen alaraja vaihtelee maantieteellisesti. Koska verotuksen toimittamisen perusteena muutoinkin pidetään metsän laskennallista ja siis alueellisesti vaihtelevaa vuotuista tuottoa, tämä ei ole mielestäni ongelmallista yhdenvertaisuusperusoikeuden näkökulmasta.

Hallituksen esityksen mukaan (s. 26) ”huojennusedellytyksenä olevan tilan arvostamislain mukainen 30 000 euron vähimmäismäärä merkitsee, että edellytykset täyttäviä muiden yksityishenkilöiden kuin maanviljelijöiden omistamia metsätiloja olisi noin 28 prosenttia tiloista eli noin 65 000”. Koska metsälahjavähennyksen toteutuminen riippuu mm. nykyisten metsänomistajien lahjoitustahdosta, etukäteen on mahdotonta tietää tarkasti, millaisiin metsänomistajiin/metsälahjansaajiin ja minkä suuruisiin metsälahjoihin metsälahjavähennys tulisi käytännössä kohdistumaan. Katson kuitenkin, että tavoitteidensa valossa metsälahjavähennyksen soveltamisen alaraja ei ole ilmeisen epäsuhtaisesti mitoitettu. Kokonaisuutena arvioiden ei voida myöskään katsoa, että metsävähennys suosisi ilmeisen epäoikeutetulla tavalla tiettyjä etukäteen määriteltävissä olevia verovelvollistahoja.

Edellä esitetyn perusteella katson, että lakiesitys ei ole ristiriidassa perustuslain kanssa.

Tampereella 10.11.2016

Matti Urpilainen

OTT, yliopistonlehtori
Tampereen yliopisto