Perustuslakivaliokunnalle

ASIA: Lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle laeiksi vuoden 2024 tuloveroasteikosta, tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta (34/2023 vp)

1. Tausta

Hallituksen esityksen kohdassa 9 (Suhde perustuslakiin ja säätämisjärjestys) on käyty läpi kolmea säännöskokonaisuutta ja niiden suhdetta perustuslakiin eli ikään perustuva työtulovähennyksen korottaminen, ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverotuksen alaisen työskentelyajan pidentäminen sekä tuloveroasteikko ja konfiskatorisen verotuksen kielto.

Hallituksen esityksessä tuodaan esille se, että perustuslakivaliokunta on aiemmin kiinnittänyt huomiota siihen, että arviointi tulisi suorittaa yhdenvertaisuusarvioinnin lisäksi esimerkiksi omaisuudensuojan näkökulmasta.

Hallituksen esityksessä todetaan muun ohella seuraavaa:

> *"Progressiivisen verotuksen on katsottu toteuttavan verojärjestelmän oikeudenmukaisuutta ottamalla huomioon verovelvollisen maksukyvyn. Progressiivisen verotuksen yhteiskuntapoliittisena tavoitteena on pidetty myös tulonjakoon vaikuttamista. Progressiivinen verotus pienentää ansiotulon saajien tuloeroja. Toisaalta verotuksen progressio vaikuttaa tehokkuutta heikentävästi ja pienentää työnteon kannustimia, kun marginaaliveroaste nousee melko korkeaksi jo keskituloisilla".*
>
> *"Progressiivisessa verotuksessa ei ole kysymys yksittäiseen ja rajattuun tilanteeseen säädettävästä erityisestä verosta, vaan koko tuloverojärjestelmän toteuttamisesta, Kysymys ei ole nykyisillä marginaaliveroasteilla myöskään siitä, että valtio ottaisi korvauksetta omaisuutta verovelvolliselta siinä mielessä, miten perustuslakivaliokunta on aiemmissa lausunnoissaan arvioinut. Arvioitaessa veroasteikon suhdetta konfiskatorisen verotuksen kieltoon on myös syytä ottaa huomioon se, että progressiivisessa verojärjestelmässä veroa maksetaan tietyllä prosentilla tietyn vuositulon ylittävältä osuudelta, eikä veroa näin ollen tule maksettavaksi enempää kuin mikä on tulon lisäys. Ehdotettu vuoden 2024 valtion tuloveroasteikkoa ei ole siten pidettävä kiellettynä konfiskatorisena verotuksena".*

2. Omaisuudensuoja ja verotus

Epäilemättä tilanne on juuri sellainen kun hallituksen esityksessä todetaan. Haluan tässä yhteydessä kuitenkin nostaa muutamia näkökulmia tai pohdintoja tähän sinänsä tietyllä tavalla vaikeaan ja jopa herkkäänkin kysymykseen.

Yhdenvertaisuusperiaate

Suomen perustuslain yhdenvertaisuussäännökset eivät ole perinteisesti asettaneet lainsäätäjän harkinnalle tiukkoja rajoja sen pyrkiessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. Vaikka periaate edellyttää samanlaisten asioiden kohtelemista samalla tavoin, ei yhdenvertaisuusperiaate estä kaikkia erotteluja. Jos erottelulle voidaan osoittaa hyväksyttävä peruste, sitä on yleensä pidetty sallittuna. Toisaalta perustuslakivaliokunta on useasti todennut, että pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn, erottelut eivät kuitenkaan tällöinkään saa olla mielivaltaisia, eivätkä erot saa muodostua kohtuuttomiksi.

Keinotekoiset ja lain tavoitteiden näkökulmasta epäasianmukaiset erottelut muodostuvat oikeudellisesti ongelmallisiksi erityisesti perustuslain 6 § 1 momentin yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta. Yhdenvertaisuusperiaatteen on katsottu tarkoittavan muun muassa seuraavaa:

> "Yleiseen yhdenvertaisuussäännökseen sisältyy mielivallan kielto ja vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Perinteisesti yhdenvertaisuus lain edessä on merkinnyt ensi sijassa vaatimusta yhdenvertaisesta lain soveltamisessa. Säännös sisältää periaatteen, jonka mukaan viranomaisen tulee soveltaa lakia tekemättä muita eroja kuin laista ilmenee".

On selvää, että periaate kohdistaa velvollisuuksia sekä lainsäätäjään että lainsoveltajaan. Selvää on myös se, että yhdenvertaisuusperiaate jättää lainsäätäjälle jossain määrin harkintaa sen suhteen, millaisia erotteluja tulee pitää perustuslain näkökulmasta kiellettynä. Harkintamarginaali ei ole kuitenkaan rajoitukseton.

Omaisuudensuoja ja verolainsäädäntö

Omaisuudensuojan ja verotuksen yhteys on ollut käsitykseni mukaan perinteisesti verraten etäinen. Perustuslain vakiintunut tulkinta on antanut verolainsäätäjän harkinnalle hyvin laajat puitteet. Verolain säätämiseen kohdistuvat vaatimukset ovat olleet lähinnä muodollisia vaikkakin erittäin tärkeitä (PL 81.1 §, täsmällisyys ja tarkkarajaisuus).

On kuitenkin perusteltua todeta, että perustuslaista verolainsäädännölle määrittyvät rajat eivät kuitenkaan pohjaudu yksinomaan veroja koskeviin nimenomaisiin perustuslain säännöksiin. Kysymys kuuluukin, *voidaanko omaisuudensuojaan viitaten katsoa, että ankara veroprogressio voi olla ristiriidassa perustuslain omaisuudensuojasäännösten kanssa ja siten veron määräytymisperusteita olisi liian ankaran verotuksen vallitessa muutettava?*

Peruslähtökohtana ja vallitsevana näkemyksenä on ollut se, että verolakien säätäminen ei loukkaa omaisuudensuojaa. Tämä ei kuitenkaan tarkoita sitä, etteikö verolakia voitaisi ja tulisi arvioida omaisuudensuojan näkökulmasta. Erityisesti lain taannehtivuutta on arvioitu

omaisuudensuojasäännöksen valossa. Myös ns. konfiskatoristen säännösten osalta omaisuudensuojaa koskevat kysymykset nousevat esille.

Verolainsäädännön näkökulmasta kyse on siitä, että mitä merkittävämmin verotuksen voidaan katsoa puuttuvan yksityisen oikeusasemaan sitä painavampia sen taustalla olevien syiden tulee olla. Tässä suhteessa ongelmallisimpia julkisen vallan toimenpiteet ovat silloin, kun verotus johtaa tosiasialliseen pakkolunastukseen tai ne toteutetaan syrjivästi, ennakoimattomasti tai verojärjestelmällä, joka ei ole läpinäkyvä.

Omaisuudensuoja-argumentti voi tulla esille erityisesti silloin, jos sitä voidaan soveltaa yhdessä Euroopan Ihmisoikeussopimuksen syrjintäkiellon kanssa. Verovelvollisia on omaisuudensuojan ja syrjintäkiellon nojalla verotettava yhdenvertaisesti. Mahdollisen erilaisen kohtelun on perustuttava hyväksyttäviin syihin.

Omaisuudensuojan ja elinkeinovapauden yhteisvaikutus puoltaa omaisuudensuojaan ja elinkeinovapauteen kiinnittyvien vakiintuneiden arviointien lisäksi ennen kaikkea sellaista yksityisen näkökulmasta suoritettavaa arviointia, joka määrittyy yksityisen näkökulmasta kysymykseksi sääntelyn ennakoitavuudesta, perusteltujen odotusten suojasta ja oikeasuhtaisuudesta sekä mielivallan kiellosta.

Verotuksen progressio ja omaisuudensuojatarkastelu

Yksi keskeinen kysymys liittyy muun muassa siihen, että vero ei saisi olla sillä tavoin ylikattava, että se ulottaisi vaikutuksensa tahoihin, yrityksiin ja toimintoihin, joilla ei ole lainkaan liityntää lain tavoitteisiin. Sellaisessa tapauksessa, että lain ainoa, keskeinen tai pääasiallinen tavoite on fiskaalinen ja verovelvollisten määrä on rajoitettu tiettyyn toimialaan tai muuten objektiivisesti arvioiden suppean ja rajattuun määrään verovelvollisia, yhdenvertaisuusperiaatteeseen ja sen toteutumiseen tulee suhtautua erityisellä vakavuudella. Kysymys ei siten ole vain veropoliittisesta tarkastelusta vaan nimenomaan oikeudellisesta tarkastelusta.

Vero voi olla konfiskatorinen pelkästään suuruutensa perusteella. Yleensä on katsottu, että veron määrä ei saa olla niin suuri, että se asiallisesti merkitsee omaisuuden korvauksetonta menetystä julkiselle vallalle. On kuitenkin vaikea määrittää ehdotonta rajaa, jonka ylittävää verotusta olisi pidettävä konfiskatorisena.

Oikeuskirjallisuudessa on katsottu, että mikäli verotus säädetään niin ankaraksi, että omistajan on myytävä varallisuutensa, vero voi olla konfiskatorinen (Saraviita, Ilkka, Perustuslaki 2011, s. 233 - 234). Jos vain näin suppea tarkastelunäkökulma on lähtökohtana, verotus ja omaisuudensuoja tarkastelu ei ole kovin hedelmällinen.

Yksi tarkastelunäkökulma on seuraava: Verovelvollisella tulisi olla jonkin verran varoja hallussaan myös verojen maksun jälkeen. Tähän liittyen ja lisäksi on esitetty, että verotus ei saa olla suhteettoman ankaraa eikä verotus saa perustavanlaatuisella tavalla haitata verovelvollisen taloudellista asemaa. Verotus on saatettu katsoa mielivaltaiseksi, kun verotus muodostaa verovelvolliselle ylitsepääsemättömän taakan. Suhteellisuusperiaatteen merkitys on viime vuosina kasvanut merkittävästi, myös lainsääntöä ohjaavana periaatteena.

Yllä esitetyt argumentaatiot ovat keskustelussa mahdollistaneet korkeatkin marginaaliveroprosenttitasot eikä ansiotulojen verotuksen progressiivisuuteen ja sen ongelmiin ehkä ole suhtauduttu riittävällä vakavuudella.

Hallituksen esityksessä nostettujen argumenttien arviointia

Keskustelussa pitäisi pystyä perustellusti haarukoimaan harkintamarginaalia ja sen rajoja sekä siihen vaikuttavia tekijöitä. *Millä perusteella (korkeata) ansiotulojen verotuksen progressiota on pidettävä yhteiskuntakehityksen ja yhteiskunnallisten tavoitteiden kannalta perusteltuna?*

Hallituksen esityksessä on tuotu esille *verojärjestelmän oikeudenmukaisuus.* Yksi tarkastelunäkökulma on siten se, että *verovelvolliselle jää suoritustaan vastaava osuus tulostaan.* Vaikka harkintamarginaalin on katsottu olevan kohtuullisen laaja verotuksen alueella, ei tämäkään harkintamarginaali saisi olla vailla rajoja. Verotuksenkin osalta on todettava, että omaisuuteen perustuvassa verotuksessa pitää olla käsillä oikeudenmukainen tasapaino yksityisten perusteltujen odotusten ja verotusta vaativien julkisten intressien välillä. *Tällaiseen tarkasteluun sopii huonosti yllä todetut argumentit verotuksesta ja sen konfiskatorisuudesta.* Se mahdollistaa progressiivisuuden tason liian korkealle.

Hallituksen esityksessä on nostettu esille tulonjakoon vaikuttaminen. Ensinnäkin katson, että *tulonjakoon vaikuttaminen* sellaisenaan todettuna ei ole pidettävä yksin vahvana argumenttina eikä välttämättä edes yhdessä muiden argumenttien kanssa. Tulonjakoa, sen merkitystä, olemassaoloa ja tarkasteltavan ajankohdan tilannetta tulisi arvioida monipuoliseen tutkimustietoon perustuen. On pyrittävä välttämään sellaista tilannetta, että tulonjakoargumentti otetaan perusteena puhtaasti annettuna.

Edellä lausuttuun liittyy se, että erilaisina taloudellisina ja yhteiskunnallisina aikoina progression oikeasuhtaisuus on varmasti erilainen. Kyse on ei ole eikä voi olla mitenkään staattinen ilmiö. Yhteiskuntakehityksen vaatima sääntely ei käsitykseni mukaan läheskään aina edellytä ansiotulojen verotuksen progressiivisuuden kiristämistä – siitä tosin hallituksen esityksessä ei nyt ole kysekään. On erinomaista, että tuloveroasteikkoa muutettaessa nyt esille nostettu tarkastelu on mukana.

Katsonkin, että on perusteltua todeta, että esimerkiksi yleisestä verotasosta huomattavasti poikkeava verotaso merkitsee suhteettoman ankaraa puuttumista omaisuudensuojaan. Esimerkiksi korkea verotaso on indikaatio suhteettoman ankarasta verotuksesta, kun otetaan huomioon, että se kohdistuu vain hyvin rajattuun osaan verovelvollisista.

Turku 25.10.2023



Jaakko Ossa

Oikeustieteen tohtori, varatuomari

Turku

Finanssioikeuden professori (Turun yliopisto)