Janne Salminen 25.10.2023

Perustuslakivaliokunta

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi vuoden 2024 tuloveroasteikosta, tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta (HE 34/2023 vp)

Hallituksen esitys

1. Perustuslakivaliokunnan käsiteltävänä on hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi vuoden 2024 tuloveroasteikosta, tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta.

2. Esityksessä ehdotetaan säädettäväksi laki vuoden 2024 tuloveroasteikosta. Ehdotettu laki sisältää valtionverotuksessa sovellettavan progressiivisen ansiotulon tuloveroasteikon. Kokonaisuuteen sisältyy muun muassa ehdotus, jonka mukaan työtulovähennyksen ikään perustuvaa enimmäismäärän korotusta muutettaisiin siten, että korotus poistetaan alle 65-vuotiailta. Lisäksi enimmäismäärän korotus kaksinkertaistetaan 65 vuotta täyttäneillä 600 eurosta 1 200 euroon. Samoin siinä ehdotetaan, että ulkomaisten avainhenkilöiden lähdeverotuksen alainen työskentelyaika pidennettäisiin 48 kuukaudesta 84 kuukauteen.

3. Valtioneuvoston käsityksen mukaan lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisessa lainsäätämisjärjestyksessä. Koska ehdotuksessa esitetään muutosta työtulovähennyksen ikään perustuvan korotuksen ikärajoihin ja korotuksen suuruuteen, hallitus on pitänyt suotavana, että perustuslakivaliokunta antaisi asiassa lausunnon.

Arvioinnin peruslähtökohtia

4. Valtion verosta säädetään Suomen perustuslain 81.1 §:n mukaan lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

5. Säännöksen perusteella valtion veroa koskevasta laista tulee yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri sekä muutoinkin olla niin tarkkoja, että viranomaisen harkinta on lakiin sidottua (HE 1/1998 vp, s. 134, ks. myös esim. PeVL 54/2022 vp ja PeVL 31/2010 vp).

6. Tältä osin hallituksen esitykseen ei sisältyne ongelmia. Ehdotuksesta ilmenevät sääntelyratkaisut vaikuttavat olevan tämäntyyppiselle lainsäädännölle sinänsä tyypillisiä.

7. Ylipäätään arvioinnin lähtökohtana voidaan pitää sitä, että verolainsäätäjällä on laaja harkintavalta verolakien sisältöjen suhteen perustuslain 81.1 §:n puitteissa. Valtiosääntöoikeudellisesti esityksiä onkin arvioitu muun muassa verotusta koskevan sääntelyn tarkkuuden (PeVL 31/2010 vp). Verolakien perustuslakiarviointia on kuitenkin suoritettu myös esimerkiksi kunnallisen itsemääräämisoikeuden (PeVL 40/2014 vp) kannalta. Lisäksi perustuslakivaliokunta on katsonut, että verotusta koskevaa lainsäädäntöä ei voida pitää valtiosääntöoikeudellisesti sellaisena erityisenä julkisen vallan käytön muotona, jonka alueella esimerkiksi perusoikeudet ja niiden mukana muun muassa perustuslain 6 §:ssä tarkoitettu yhdenvertaisuusperiaate eivät tulisi sovellettaviksi. Näin ollen perustuslain 81.1 §:n ohella verolainsäädännönkin tarkastelussa on erityisesti otettava huomioon muun muassa yhdenvertaisuutta koskeva perustuslakitasoinen sääntely (ks. esim. PeVL 54/2022 vp, PeVL 52/2016 vp). Perustuslakivaliokunta on toki mainitsemaani ensimmäiseen lähtökohtaan liittyen todennut samalla, että yhdenvertaisuusperiaatteesta ei ole johdettu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn verolainsäädännön keinoin. (PeVL 52/2016 vp ja PeVL 53/2016 vp).

8. Perustuslakivaliokunta on hiljattain arvioinut (PeVL 54/2022 vp) esitystä vuoden 2023 tuloveroasteikosta annettavaksi laiksi. Myös tuossa tuoreessa yhteydessä se on nimenomaisesti tuonut esiin, että verotuksen osalta todenneensa, että yhdenvertaisuusperiaatteesta ei ole johdettu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn verolainsäädännön keinoin.

9. Tältä ja muiltakin osin nyt käsillä olevan hallituksen esityksen arvioinnin lähtökohdaksi voidaan ottaa mainitsemani tuore perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 54/2022 vp, joka koskee samanlaista asiaa. Mainitun lausunnon perusteella ehdotusta on tarkasteltava erityisesti perustuslaissa tarkoitetun yhdenvertaisuuden kannalta. Lisäksi perustuslakivaliokunta on tuossa yhteydessä nostanut esiin sen, että valiokunta on aiemmassa, ennen nykyisen perustuslain voimaantuloa annetussa käytännössään arvioinut verotuksen suhdetta omaisuudensuojaan ns. konfiskatorisen verotuksen kiellon kautta (ks. esim. PeVL 5/1988 vp, PeVL 12/1986 vp, PeVL 9/1978 vp). Samalla se on kiinnittänyt valtioneuvoston huomiota siihen, että verolainsäädännön osalta ei ole riittävää tarkastella ehdotusta yksinomaan yhdenvertaisuusnäkökulmasta vaan arviointia olisi syytä suorittaa myös muiden perusoikeuksien, kuten omaisuudensuojan, näkökulmasta.

Yhdenvertaisuus

10. Perustuslain 6.1 §:n mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Perustuslain 6.2 §:n 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.

11. Käsillä olevan hallituksen esityksen yhdenvertaisuutta koskevan arvioinnin oikeudellinen viitekehys on avattu perustuslakivaliokunnan lausunnossa PeVL 54/2022 vp, kohdat 5-9. Lainaan ne tähän:

(5) Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Säännös ilmaisee paitsi vaatimuksen oikeudellisesta yhdenvertaisuudesta myös ajatuksen tosiasiallisesta tasa-arvosta. Yhdenvertaisuussäännös kohdistuu myös lainsäätäjään. Lailla ei voida mielivaltaisesti asettaa kansalaisia tai kansalaisryhmiä toisia edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan. Toisaalta lainsäädännölle on ominaista, että se kohtelee tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin edistääkseen muun muassa tosiasiallista tasa-arvoa (ks. HE 309/1993 vp, s. 42—43 ja PeVL 31/2014 vp, s. 3/I).

(6) Yleistä yhdenvertaisuussäännöstä täydentää perustuslain 6 §:n 2 momentin sisältämä syrjintäkielto, jonka 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. Säännöksessä luetellut erotteluperusteet ovat syrjintäkiellon ydinaluetta. Luettelo ei ole kuitenkaan tyhjentävä, vaan eri asemaan asettaminen on kielletty myös muun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Tällainen syy voi olla esimerkiksi yhteiskunnallinen asema ja varallisuus (ks. HE 309/1993 vp, s. 43—44 ja PeVL 31/2014 vp, s. 3/I).

(7) Perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti katsonut, että perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusnäkökohdilla on merkitystä sekä myönnettäessä yksilöille lailla etuja ja oikeuksia että asetettaessa heille velvollisuuksia (ks. esim. PeVL 31/2014 vp; ks. myös HE 309/1993 vp, s. 42—43). Yhdenvertaisuussäännös ei kuitenkaan edellytä kaikkien samanlaista kohtelua, elleivät asiaan vaikuttavat olosuhteet ole samanlaisia. Perustuslakivaliokunnan käytännössä on tähän liittyen katsottu, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. 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. 2).

(8) Yleistä yhdenvertaisuussäännöstä täydentävän perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjintäkiellon osalta 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).

(9) Verotuksen osalta perustuslakivaliokunta on todennut, että yhdenvertaisuusperiaatteesta ei ole johdettu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn verolainsäädännön keinoin (PeVL 53/2016 vp, s.4, PeVL 52/2016 vp, s. 5). Valiokunnan mukaan erilaiselle verokohtelulle tulee olla perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet ja erottelu ei saa olla mielivaltainen (ks. esim. PeVL 64/2010 vp, s. 2). Yhdenvertaisuudesta poikkeamista perustelevan yhteiskunnallisen intressin ja poikkeamisen merkittävyyden on oltava keskenään oikeasuhtaisia (PeVM 11/2009 vp, s. 2).

12. Tällä perusteella on ensin todettava, että perustuslain 6.1 §:n kannalta nyt esitetty progressiivinen tuloverotus asteikkoineen sinänsä ei ole ongelmallinen. Lainatussa perustuslakivaliokunnan lausunnossa mainituin tavoin sen johdosta henkilöihin kohdistuvat erottelut eivät

tulkintani mukaan ole mielivaltaisia eivätkä erot muodostu kohtuuttomiksi. Tilanne muistuttaa tältä osin merkittävästi perustuslakivaliokunnan tuoreeltaan arvioimaa lainsäädäntöä.

13. Työtulovähennyksen ikään perustuvuutta ja sääntelyn muutosta on puolestaan arvioitava perustuslain 6.2 §:n kannalta. Tässä erottelu nimenomaan perustuu ikään. Erottelu on tällöin perusteltava perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla ja sen on oltava oikeasuhtainen. Ehdotetun lainsäädännön kanssa rinnakkaisessa eläkelainsäädännössä on runsaasti tilanteita, jotka sisältävät ikään perustuvia erotteluja, joiden perustuslakivaliokunta on arvioinut tyypillisesti olevan perustuslain mukaisia (PeVL 60/2002 vp). Eläkelainsäädännön osalta valiokunta on lausunnossaan PeVL 60/2002 vp katsonut, että

> Eläkkeiden määräytyminen eri tavoin eri-ikäisille henkilöille on perustuslain 6 §:n kannalta ongelmatonta, jos erottelut eivät ole mielivaltaisia eivätkä erot eläketurvassa muodostu kohtuuttomiksi. Hallituksen esityksessä on useita henkilön ikään tai syntymävuoteen pohjautuvia erilaistavia sääntelyjä. Esimerkiksi eläke karttuu 5 §:n mukaisesti 1,5 tai 1,9 taikka 4,5 prosenttia vuodessa työntekijän iästä riippuen ja työntekijäin eläkemaksu on 12 b §:n nojalla pienempi alle 53-vuotiaille kuin 53 vuotta täyttäneille.
>
> Ikärajojen asettaminen on eläkejärjestelmässä sinänsä luontevaa asian luonteen vuoksi. Esityksessä sääntelyn tavoitteet liittyvät eläkejärjestelmän rahoituksen varmistamiseen ja yhdenvertaisuuden takaamiseen sekä siihen, että työssäoloajan jatkaminen olisi houkuttelevaa. Valiokunnan käsityksen mukaan esityksestä ei tällaiset seikat huomioon ottaen ole huomauttamista perustuslain 6 §:n näkökulmasta. Esityksen puutteena kuitenkin on, että ikärajoja ei ole kaikin osin edes yritetty perustella.

14. Nyt käsillä olevaa ehdotuksen osalta voidaan kuitenkin tältäkin osin viitata jo mainittuun valiokunnan lausuntoon PeVL 54/2022 vp. Siltä osin kuin ehdotuksessa esitetään muutosta työtulovähennyksen ikään perustuvan korotuksen ikärajoihin ja korotuksen suuruuteen, käsitykseni mukaan käsillä olevan esityksen tavoitteet vastaavat niitä tavoitteita, joita valiokunta on pitänyt perustuslain 6.2 §:n tarkoitetun erilaisen kohtelun kannalta hyväksyttävinä perusteina. Perustuslakivaliokunta katsoi aiemmin, että tässä sääntelyssä ikään perustuvilla erotteluilla on asiallinen ja kiinteä yhteys sääntelyn tarkoitukseen. Käsitykseni mukaan ja hallituksen esityksestä asiasta saatavat tiedot huomioon ottaen nyt asiaa ei ole arvioitava toisin. Itse asiassa sääntelyyn ehdotetaan tässä lopulta kokonaisuuden kannalta varsin vähäistä muutosta. Ymmärrän itseasiassa vieläpä niin, että sääntelyn kohdistaminen nimenomaan nyt eläkeikään tuleviin ihmisiin itse asiassa aikaisempaa paremmin kohdentaa sääntelyä sen tavoitteen toteutumisen kannalta keskeisesti tarkoitettuun henkilöjoukkoon. Edelleenkään en myöskään katso, että ehdotuksessa tarkoitettu myönnettävä korotettu työtulovähennys olisi erityisen suuri, mikä vaikuttaa sääntelyn oikeasuhtaisuuden arviointiin.

15. Samalla ehdotus toki muuttaa hyvin lyhyen ajan voimassa ollutta sääntelyä viime vuonna korotetun työtulovähennyksen ikään perustuvaa enimmäismäärän nousun piiriin tulleiden ihmisten mahdollisesti aikaisemmin suunnittelemaa tilannetta nopeasti. Myös verooikeudelliselle normistolle voidaan asettaa tiettyä ennakoitavuutta koskevia vaatimuksia, jotka eivät vähennysten näin muuttuessa täyty. Sääntely ei kuitenkaan ole tältä osin esimerkiksi taannehtivaa, mitä sitäkään ei eräissä yhteyksissä ei ole arvioitu valtiosääntöoikeudellisesti ongelmalliseksi (PeVL 97/2022 vp).

16. Ehdotuksella puututaan myös ulkomaisten avainhenkilöiden lähdeverotuksen alaisen työskentelyaikaan. Sitä pidennetään merkittävästi. Havaintojeni mukaan juuri tähän seikkaan

perustuslakivaliokunta ei ole aikaisemmin ottanut nimenomaista kantaa. Tarkoitus on tällä helpottaa ulkomaisten asiantuntijoiden työhöntuloa. Tavoite on perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävä, ja kysymyksessä on varsin vähäinen joukko ihmisiä ylipäätään. Hallituksen esityksen perustelut ovat arvioni mukaan tältä osin perustuslain kannalta asianmukaiset.

17. Ottaen huomioon edellä esitetyt näkökohdat minulla ei ole huomauttamista nyt ehdotetusta sääntelystä yhdenvertaisuuden näkökulmasta.

Sääntely muiden perusoikeuksien, kuten omaisuudensuojan, näkökulmasta

18. Perustuslakivaliokunta on lausunnossaan PeVL 54/2022 vp katsonut, että verolainsäädännön osalta ei ole riittävää tarkastella ehdotusta yksinomaan yhdenvertaisuuden näkökulmasta vaan arviointia olisi syytä suorittaa myös muiden perusoikeuksien, kuten omaisuudensuojan, näkökulmasta.

19. Hallituksen esitykseen sisältyy nyt myös tällaista, perustuslakivaliokunnan edellyttämää arviointia.

20. Perustuslain 15 §:n mukaan jokaisen omaisuus on turvattu. Perusoikeusuudistuksen esitöiden (HE 309/1993 vp, s. 63) mukaan omaisuudensuojasäännöksestä on johdettavissa konfiskatorisen verotuksen kielto. Perustuslakivaliokunnan perusoikeusuudistusta edeltävän lausuntokäytännön mukaan arvioitaessa sitä, milloin vero on katsottava konfiskatoriseksi, on kiinnitettävä huomiota veron kohteeksi joutuneen omien valintojen merkitykseen, veron taannehtivuuteen ja siihen, onko kyseessä omaisuuden korvaukseton ottaminen valtiolle (esim. PeVL 9/1978 vp, PeVL 12/1986 vp, PeVL 5/1988 vp).

21. Uudemmassa käytännössä perustuslakivaliokunta on lausunnossaan (PeVL 97/2022 vp), joka on liittynyt varsin omatyyppiseen tilanteeseen, tarkastellut säädösehdotusta myös konfiskatorisen verotuksen kiellon kannalta. Kysymys oli siitä, että yritysten veron määrä ehdotuksen mukaan oli 30 prosenttia tiettyjen vähennysten jälkeen, jonka lisäksi yritys maksaa voitoistaan normaalin yhteisöveron, 20 prosenttia. Tällöin veron perusteena olevaan tuottoon kohdistui sinänsä merkittävän korkea vero. Valiokunta kuitenkin katsoi, että liikkumavara omaisuudensuojan näkökulmasta on lähtökohtaisesti suurempi tilanteessa, jossa omaisuudensuojaa rajoittava sääntely kohdistuu pörssiyhtiöihin tai muihin varallisuusmassaltaan huomattaviin oikeushenkilöihin verrattuna tilanteeseen, jossa tällaisen sääntelyn vaikutukset muodostuvat hyvin välittömiksi oikeushenkilön taustalla olevien luonnollisten henkilöiden asemalle (viitaten mm. PeVL 55/2018 vp). Valiokunnan mukaan merkitystä oli sillä, että nyt arvioitavat verot kohdistuvat sähköalan voittoveron osalta sähköliiketoimintaa harjoittaviin, suuruusluokaltaan merkittäviin yrityksiin ja fossiilisten polttoaineiden alalla toimiviin yrityksiin eikä verolla ole välittömiä vaikutuksia luonnollisiin henkilöihin.

22. Lähtökohtaisesti veroa on omaisuudensuojan tai esimerkiksi itseasiassa samassa yhteydessä myös usein tarkasteluun tulevan elinkeinovapauden suhteen arvioitava perustuslain 81.1 §:n kannalta. Perustuslaillisen määritelmänsä mukaan vero on rahasuoritus, joka ei ylipäätään ole korvaus tai vastike julkisen vallan maksuvelvolliselle antamista eduista tai palveluista (HE 1/1998 vp, s. 134). Veroista säädetään osana julkisen talouden rahoittamista. Tämä tulee jo esiin perustuslain sääntelyn systematiikasta (7 luku).

23. Kun otan huomioon verolaille perustuslain 81.1 §:n mukaan asetettavat vaatimukset, oikeussuojaulottuvuus mukaan lukien, asianmukaisesti säädetty verolaki täyttää merkittävän osan esimerkiksi omaisuudensuojaperusoikeuden rajoittamiselle asetettavista edellytyksistä. Se on lailla säädetty, täsmällinen ja tarkkarajainen sekä sisältää tarvittavat oikeussuojajärjestelyt. Lisäksi puolestaan esimerkiksi julkisen talouden rahoitus sinänsä on perustuslailla nimenomaan verotuksen tehtäväksi asetettu ja siten hyväksyttävä tavoite sinänsä. Verotuksella voi olla myös muita perustuslaillisen järjestelmän kannalta hyväksyttäviä tavoitteita.

24. Kysymys konfiskatorisesta verotuksesta palautuu siis tämän tarkastelun kannalta erityisesti kysymykseen sääntelyn oikeasuhtaisuudesta. Verolainsäädäntökin pitää perustella, ja kireä verolainsäädäntö olisi perusteltava painavin argumentein. Käytäntöä perustuslakivaliokunnasta ei kuitenkaan juuri ole ja myös oikeuskirjallisuudessa tätä kysymystä on käsitelty vain maininnoin. Omaisuudensuoja ja myös elinkeinovapauden kannalta perusoikeutena konfiskatorisen verotuksen tulee lisäksi viitata johonkin sellaiseen asetelmaan, jossa verotus tekee itse verotettavan toiminnan käytännössä mahdottomaksi.

25. Valtiosääntöoikeudelliselta kannalta minulla ei ole huomautettavaa käsillä olevasta ehdotuksesta myöskään tältä kannalta.