Anu Mutanen, OTT, apulaisprofessori 12.10.2025

LAUSUNTO EDUSKUNNAN VALTIOVARAINVALIOKUNNAN VEROJAOSTOLLE HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ EDUSKUNNALLE LAEIKSI VUODEN 2026 TULOVEROASTEIKOSTA JA TULOVEROLAIN MUUTTAMISESTA SEKÄ ERÄIKSI MUIKSI VEROLAEIKSI (HE 98/2025 VP)

Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaoston pyytämänä lausuntona otsikossa mainitusta hallituksen esityksestä esitän kunnioittavasti seuraavan.

Yleistä

Hallituksen esityksessä ehdotetaan muutoksia muun muassa ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annettuun lakiin (1551/1995, jäljempänä ”avainhenkilölaki”). Laissa tarkoitettu palkkatulon lähdevero alennettaisiin 32 prosentista 25 prosenttiin. Mikäli palkkatulosta olisi suoritettava kunnallisveroa Ahvenanmaan maakuntaan kuuluvalle kunnalle, palkkatulon lähdeveron suuruus alennettaisiin 14,5 prosentista 7,3 prosenttiin. Lisäksi lain soveltamisalaa laajennettaisiin Suomeen palaaviin Suomen kansalaisiin. Lakia sovellettaisiin Suomen kansalaisiin enintään 24 kuukauden ajan työskentelyn alkamisesta.

Valtiovarainvaliokunnan verojaosto on pyytänyt näkemystä seuraavasti: Jos avainhenkilölakia koskevaa lakiehdotusta muutetaan siten, että avainhenkilölakia voitaisiin soveltaa Suomeen palaaviin Suomen kansalaisiin 60 kuukauden ajan hallituksen esityksessä ehdotetun 24 kuukauden sijaan, syntyykö tällöin eduskunnan työjärjestyksen 38 §:n 2 momentin tarkoittama epäselvyys, jolloin valtiovarainvaliokunnan tulisi pyytää lausunto perustuslakivaliokunnalta?

Arvio

Avainhenkilölakia sovelletaan ulkomailta tuleviin palkansaajiin, jotka täyttävän lain 2 §:ssä säädetyt edellytykset. Kyse on niin sanotuista avainhenkilöistä eli henkilöistä, joilla on erityisasiantuntemusta taikka jotka toimivat opettajina suomalaisessa ylemmässä oppilaitoksessa, esimerkiksi yliopistossa, tai harjoittavat tieteellistä tutkimusta yleiseksi eduksi. Lain 2 §:n 3 momentin (1195/2023) mukaan verovelvollista pidetään ulkomailta tulevana palkansaajana enintään 84 kuukauden ajan tässä laissa tarkoitetun työskentelyn alkamisesta ja niin kauan kuin tämä työskentely on yhtäjaksoista.

Avainhenkilölaissa on nykyisellään asetettu palkkatulojen tuloverotuksessa eri asemaan ulkomailta tulevat palkansaajat sen mukaan, onko heillä Suomen kansalaisuutta vai ei. Esityksessä ehdotetaan lain soveltamisalaa laajennettavaksi ulkomailta tuleviin Suomen kansalaisiin. Veroprosentteja ehdotetaan alennettavaksi yhdenmukaisesti kaikilta lain soveltamisalaan kuuluvilta. Soveltamisen aikaraja eroaisi Suomen kansalaisten ja muiden palkansaajien välillä. Esitys merkitsi henkilöiden eri asemaan asettamista kansalaisuuden tai asuinmaan perusteella.

Esitys on merkityksellinen perustuslain 6 §:ssä turvatun yhdenvertaisuuden kannalta. Perustuslakivaliokunta on katsonut, että verotusta koskevaa lainsäädäntöä ei voida pitää valtiosääntöoikeudellisesti sellaisena erityisenä julkisen vallan käytön muotona, jonka alueella perusoikeudet ja perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaate eivät tule sovellettaviksi (PeVL 31/2025 vp, kappale 19, PeVL 9/2023 vp, kappale 2, PeVL 53/2016 vp, s. 4, PeVL 52/2016 vp, s. 5). Esityksessä on kyse henkilöiden eriasemaan asettamisesta perustuslain 6 §:n 2 momentin tarkoittamalla tavalla. Tälle tulisi olla hyväksyttävä syy eikä järjestely saisi johtaa kohtuuttomuuteen tai olla mielivaltainen (ks. esim. PeVL 64/2010 vp, s. 2).

Suhdetta perustuslakiin ja säätämisjärjestystä koskevassa esityksen jaksossa on tarkasteltu avainhenkilölakia perustuslain 6 §:ssä säädetyn yhdenvertaisuuden ja syrjintäkiellon kannalta. Esityksessä on tältä osin esitetty asian arvioinnin oikeudellinen perusta asianmukaisesti enkä näe siksi tarvetta toistaa sitä.

Pidän perustuslain 6 §:ssä säädetyn yhdenvertaisuusperusoikeuden mukaisena sitä, että ulkomailla vuosia tai vuosikymmeniä pysyvästi asuneiden, joissakin tilanteissa jopa koko elämänsä asuneiden, Suomen kansalaisten verokohtelu olisi Suomeen erityisosaamista vaativiin tehtäviin tullessa sama kuin sellaisten ulkomaisten asiantuntijoiden, jotka eivät ole Suomen kansalaisia. Ehdotus kytkeytyy ylipäätään painavaan yhteiskunnalliseen perusteeseen Suomen kansainvälisen kilpailukyvyn varmistamisesta ja erityisosaamisen saamisesta Suomeen. Sääntelyn tavoitteita voi pitää perustuslain 6 §:n 2 momentissa tarkoitetun erilaisen kohtelun kannalta hyväksyttävinä perusteina.

Kohtuullisuuden arvioinnin kannalta merkitystä on nähdäkseni etenkin sillä, että esityksessä ehdotetaan lähdeveroprosentin alentamista. Merkitystä olisi myös sillä, kuinka kauan henkilö olisi kyseisen veroedun soveltamispiirissä ajallisen soveltamisrajan vuoksi. Kyse on ehdotetun muutoksen merkittävyyden tai suuruuden arvioinnista erilaisen kohtelun oikeasuhtaisuuden kannalta (ks. esim. PeVL 9/2023 vp, kappale 10, PeVL 54/2022 vp, kappale 10). Yhdenvertaisuudesta poikkeamista perustelevan yhteiskunnallisen intressin ja poikkeamisen merkittävyyden on oltava keskenään oikeasuhtaisia (ks. esim. PeVM 11/2009 vp, s. 2, PeVL 9/2023 vp, kappale 8).

Ehdotettua lähdeveroprosentin alentamista voi nähdäkseni pitää varsin merkittävänä. Lisäksi esityksessä ehdotettu 24 kuukauden soveltamisaika Suomen kansalaisten osalta olisi merkittävästi lyhyempi kuin muiden lainsoveltamispiiriin kuuluvien osalta käytettävä 84 kuukauden aikaraja. Suomen kansalaisia koskevaa edun lyhyempää soveltamisaikaa voi kuitenkin pitää perusteltuna esityksessä esitetyin perustein siitä, että ulkomailla asuneet Suomen kansalaiset eivät pääsisi Suomessa pysyvästi asuneita olennaisesti edullisempaan asemaan. Avainhenkilöverotuksen piiriin pääsevien henkilöiden ja edun piiriin pääsemättömien henkilöiden verotuksen tasot voivat erota suuresti toisistaan. Edun ajallinen rajaaminen lieventää joka tapauksessa tätä ongelmaa.

Mahdollisesti ehdotettava 60 kuukauden soveltamisaika on puolestaan sinänsä merkittävästi pidempi kuin 24 kuukauden aikaraja. Lausuntopyynnössä ei perustella mainittua mahdollista muutosta. Mielestäni lienee perusteltavissa, että lyhyempi soveltamisaika saattaisi vaarantaa esityksen hyväksyttävien tavoitteiden toteutumisen. Nähdäkseni pidempää aikaa voitaisiin puoltaa vastaavilla seikoilla kuin on perusteltu ulkomaan kansalaisten osalta sovellettavaa 84

kuukauden aikarajaa. Vailla merkitystä ei ole sekään, että 60 kuukauden soveltamisraja jää vielä merkittävästi alle ulkomaan kansalaisiin sovellettavan 84 kuukauden soveltamisajan. Mahdollisesti ehdotettavaa 60 kuukauden rajausta voi nähdäkseni pitää oikeasuhtaisena, kun otetaan huomioon avainhenkilölain alkuperäinen tarkoitus ja Suomen kansalaisten eriarvoisen kohtelun välttäminen. Soveltamisajalla on nähdäkseni asiallinen ja kiinteä yhteys sääntelyn tarkoitukseen enkä katso sen johtavan mielivaltaisuuteen.

Edellä esitetyin perustein en pidä soveltamisaikaa koskevaa mahdollista muutosehdotusta perustuslain kannalta ongelmallisena. Katson, että asia kuuluu lainsäätäjän harkintavallan piiriin. Mietintövaliokunnan olisi kuitenkin syytä kiinnittää huomiota mahdollisesti ehdotettavan muutosehdotuksen perustelemiseen perustuslain 6 §:n kannalta siten, että edellytykset eri asemaan asettamisen hyväksyttävästä syystä ja kohtuuttomuuden kiellosta otetaan huomioon asianmukaisesti.

Nähdäkseni asiassa ei ole sellaista epäselvyyttä perustuslainmukaisuudesta, että asiassa syntyisi eduskunnan työjärjestyksen 38 §:n 2 momentin mukaista velvoitetta pyytää lausuntoa perustuslakivaliokunnalta.

Helsingissä 12.10.2025

Anu Mutanen, OTT, apulaisprofessori