

## **Perustuslakivaliokunta**

### **Hallituksen esitys eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi**

#### **Valtiovarainvaliokunnalle**

### **JOHDANTO**

#### *Vireilletulo*

Hallituksen esitys eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi (HE 158/2016 vp): Asia on saapunut perustuslakivaliokuntaan lausunnon antamista varten. Lausunto on annettava valtiovarainvaliokunnalle.

#### *Asiantuntijat*

Valiokunta on kuullut:

- lainsäädäntöneuvos Jukka Vanhanen, valtiovarainministeriö
- ylitarkastaja Matti Mäkelä, maa- ja metsätalousministeriö
- professori Juha Lavapuro
- professori Esko Linnakangas
- professori (emeritus) Heikki Niskakangas
- professori Tuomas Ojanen
- professori (emeritus) Teuvo Pohjolainen
- OTT, yliopistonlehtori Matti Urpilainen
- professori Veli-Pekka Viljanen

Valiokunta on saanut kirjallisen lausunnon:

- professori Mikael Hidén

### **HALLITUKSEN ESITYS**

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi tuloverolakia ja verotusmenettelystä annettua lakia.

Esitys liittyy valtion vuoden 2017 talousarvioesitykseen ja on tarkoitettu käsiteltäväksi sen yhteydessä.

Lait on tarkoitettu tulemaan voimaan 1 päivänä tammikuuta 2017. Tuloverolain muutosta sovellettaisiin ensimmäisen kerran vuodelta 2017 toimitettavassa tuloverotuksessa.

## Valiokunnan lausunto PeVL 52/2016 vp

Esityksen säätämisyjärjestysperusteluissa ehdotettavaa metsälahjavähennystä koskevaa säännöstä arvioidaan perustuslain 6 §:n turvaaman yhdenvertaisuuden kannalta. Hallituksen käsityksen mukaan laki voidaan säätää tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä. Hallitus pitää kuitenkin suotavana, että asiasta pyydetään perustuslakivaliokunnan lausunto.

### VALIOKUNNAN PERUSTELUT

#### *Esityksen keskeinen sisältö*

Hallituksen esityksessä ehdotetaan, että tuloverolakiin lisätään säännökset luonnollisen henkilön oikeudesta tehdä metsätalouden puhtaasta pääomatulosta lahjana tai lahjanluonteisella kaupalla saamastaan metsästä suorittamansa lahjaveron perusteella metsälahjavähennys (ehdotettu 55 a §:n 1 momentti).

Kyse on siis pelkistetysti siitä, että lahjaveron maksaneelle henkilölle hyvitetään hänen maksamansa lahjaveron tietyin edellytyksin ja osittain myöhemmin pääomatulon perusteella maksettavasta pääomatulon tuloverosta. Sääntely perustuu perintö- tai lahjaveron suoran huojentamisen sijasta järjestelmään, jossa metsätilasta maksettu lahjaveron hyvitetään metsätalouden pääomatulon verotuksessa. Perustuslakivaliokunnan mielestä ehdotettu metsälahjavähennys rinnastuu kuitenkin asiallisesti veronhuojennuksiin. Sääntelymekanismi perustuu siihen, että maksetun lahjaveron perusteella saajalle syntyy oikeus metsälahjavähennykseen edellyttäen, että metsätilan saajalla on puun myyntituloja tai muuta metsätalouden pääomatuloa. Hallituksen käsityksen mukaan tämänkaltainen sääntely turvaa huojennuksen kohdentumista aktiiviseen metsätalouteen, ja etu on sitä suurempi, mitä tehokkaampaa metsätilan taloudellinen hyödyntäminen on.

Metsälahjavähennyksen edellytyksenä on, että metsätilan arvo ylittää varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain mukaisesti 30 000 euroa (ehdotettu 55 a §:n 2 momentti) tai tilan koko ylittää 100 hehtaaria (ehdotettu 55 a §:n 3 momentti). Verovuonna tehtävä metsälahjavähennys on enintään 195 000 euroa (ehdotettu 55 b §:n 1 momentti).

Perustuslakivaliokunnan käsityksen mukaan ehdotettu sääntely on paikoin erittäin monimutkainen ja vaikeasti hahmotettavaa. Vaadittava tilakoko määritellään tilan tuottopotentiaalia kuvaavansa arvostamislain mukaisen verotusarvon kautta. Vaikeaselkoisuus aiheutuu myös ehdotetusta vähennyspohjan suhteellisesta laskentatavasta. Vähennyspohjaa syntyisi 30 000 euron raja-arvon ylittävään metsämaahan kohdistuvan lahjaveron perusteella. Ehdotuksen vaikeaselkoisuus vaikeuttaa jossain määrin myös ehdotuksen tavoitteiden ja vaikutusten sekä tähän liittyen hyväksyttävyyden ja oikeasuhtaisuuden valtiosääntöoikeudellista arviointia.

Hallituksen esityksen tavoitteena on edistää metsätilojen sukupolvenvaihdoksia, kasvattaa metsätilakokoa, nuorentaa omistajakunnan ikärakennetta, lisätä puun saatavuutta ja edistää yrittäjämäistä metsätaloutta. Näiden tavoitteiden taustalla puolestaan on ongelmana pidetty metsänomistuksen pirstoutuminen, joka aiheutuu hallituksen esityksen mukaan perinnönjaoista ja metsätilojen kuolinpesäomistusten kasvusta.

## Valiokunnan lausunto PeVL 52/2016 vp

Kuten hallituksen esityksessä tuodaan esiin (s. 43), ehdotettu sääntely keventää metsätilan lahjaksi saavien verotusta ja asettaa heidät parempaan asemaan kuin muuta pääomatuloa tuottavaa varallisuutta saavat henkilöt, metsävarallisuutta perinnön kautta saavat henkilöt ja alle 30 000 euron arvoisen tai alle 100 hehtaarin suuruisen metsätilan lahjaksi tai perinnöksi saavat henkilöt.

### *Yleinen yhdenvertaisuus*

Hallituksen esitys on edellä todettujen erottelujen vuoksi valtiosääntöoikeudellisesti merkityksellinen perustuslain 6 §:ssä säädetyn yhdenvertaisuussääntelyn kannalta.

Perustuslain 6 §:n 1 momentin yleislausekkeen 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. Yhdenvertaisuussäännös ei kuitenkaan edellytä kaikkien samanlaista kohtelua, elleivät asiaan vaikuttavat olosuhteet ole samanlaisia. Toisaalta lainsäädännölle on ominaista, että se kohtelee tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin edistääkseen muun muassa tosiasiallista tasa-arvoa (HE 309/1993 vp, s. 42—43, ks. myös PeVL 31/2014 vp, s. 3/I). Perustuslakivaliokunnan käytännössä on tähän liittyen vakiintuneesti katsottu, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn.

Perustuslakivaliokunta on eri yhteyksissä johtanut perustuslain yhdenvertaisuussäännöksistä vaatimuksen siitä, 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). Ehdotetussa metsätilan lahjaksi saavia suosivassa kohtelussa ei ole valiokunnan käsityksen mukaan niinkään kysymys perustuslain 6 §:n 2 momentin syrjinnän kiellon alaan kuuluvasta tilanteesta eli erilaiseen asemaan asettamisesta henkilöön liittyvän syyn perusteella. Näin ollen valtiosääntöoikeudellinen arvio tulee perustaa ehdotuksen suhteeseen yhdenvertaisuutta koskevaan yleislausekkeeseen.

### *Verotus ja yhdenvertaisuus*

Perustuslain 81 §:n 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

Verotuksen ensisijainen tehtävä on tuottaa julkiselle sektorille tuloja niin paljon, että ne riittävät kattamaan julkisen sektorin menot. Verotusta on perinteisesti käytetty myös muiden yhteiskunnallisten tavoitteiden toteuttamisen välineenä. Näitä ovat muun muassa jako-, sosiaali-, asunto-, terveys-, kasvu-, suhdanne-, alue-, elinkeino-, kulttuuri- ja ympäristöpoliittiset tavoitteet. Perustuslakivaliokunnan mielestä verolainsäädännölle on tyyppillistä, että sen piirissä lainsäätäjällä on mahdollisuus tehdä valintoja eri sääntelyvaihtoehtojen välillä tavanomaistakin vapaammin, koska verolait muodostavat monipuolisesti yhteiskunnan ohjaamiseen käytettävän välineen.

Perustuslakivaliokunta on eri yhteyksissä arvioinut verotusta koskevia hallituksen esityksiä eri perustuslain säännösten kannalta. Esityksiä on arvioitu muun muassa verotusta koskevan säänte-

## Valiokunnan lausunto PeVL 52/2016 vp

lyn tarkkuuden (PeVL 31/2010 vp, s. 3/II), kunnallisen itsemääräämisoikeuden (PeVL 40/2014 vp, s. 5/I—7/II) sekä yhdenvertaisuutta koskevan perustuslain sääntelyn kannalta. Lisäksi vanhan hallitusmuodon aikana perustuslakivaliokunta on omaisuudensuojaan viitaten katsonut, että hyvin ankara, konfiskatoriseksi osoittautuva veroprogressio olisi ristiriidassa perustuslain omaisuudensuoja- ja pakkolunastussäännösten kanssa (ks. PeVL 5/1988 vp, PeVL 12/1986 vp ja PeVL 9/1978 vp).

Perustuslakivaliokunta on aiemmissa arvioissaan pitänyt eräitä verolainsäädäntöön ehdotettuja muutoksia merkityksellisenä yhdenvertaisuuden kannalta (ks. PeVL 19/2014 vp, PeVL 51/2005 vp, PeVL 4/1991 vp, PeVL 3/1988 vp ja PeVL 3/1983 vp). Valiokunnan käytännössä ei ole kuitenkaan katsottu, että laissa täsmällisesti säädetty verovelvollisia erilaiseen asemaan verotuksen suhteen asettava verokohtelu olisi perustuslain yhdenvertaisuussäännösten vastainen. Verolainsäädäntöä koskevia lakiehdotuksia on toisaalta varsin harvoin käsitelty perustuslakivaliokunnassa. Valiokunta ei ole esimerkiksi pitänyt perusteiltaan ongelmallisena ehdotusta, jossa säädettiin määräaikaisesta kotitalousvähennyksen myöntämisestä verovelvollisille osassa maata edellyttäen, että kokeilualue ja vähennyksen edellytykset määriteltiin riittävän tarkasti laissa (ks. PeVL 19/1997 vp). Valiokunta on pitänyt valtiosääntöoikeudellisesti ongelmattomana myös tietyn kokeilualan työnantajien vapauttamista sosiaaliturvamaksun maksuvelvollisuudesta kolmen vuoden ajaksi (PeVL 39/2002 vp, s. 2). Valiokunta on pitänyt edelleen mahdollisena säätää lailla korkeammasta kiinteistöveroprosentista laissa määritellyissä kunnissa (PeVL 51/2005 vp, s. 2—3). Valiokunta ei nähnyt ongelmia myöskään yliopistojen työnantajan työttömyysvakuutusmaksun alentamisessa kahden vuoden ajaksi (PeVM 11/2009 vp, s. 2—3).

Perustuslakivaliokunta on käytännössään pitänyt myös veronhuojennuksia perustuslain estämättä tietyin edellytyksin mahdollisina. Huojennukset hyväksyessään valiokunta on kuitenkin säännömukaisesti korostanut, että huojennusten tulee selvästi jäädä poikkeukselliseksi suhteessa laissa säädettäviin veron määräytymisperusteisiin ja että laista tulee käydä ilmi huojennusten hyväksyttävät myöntämisperusteet samoin kuin se, missä tarkoituksessa huojennuksia voidaan myöntää. Nämä vaatimukset perustuvat paitsi verolaille asetettavalle täsmällisyyden ja tarkkuuden vaatimukselle myös perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuussäännökseen, joka on valiokunnan mukaan otettava asianmukaisesti huomioon myös huojennusvaltuuksia käytännössä sovellettaessa (ks. PeVL 5/2010 vp ja PeVL 44/2005 vp, s. 3/II ja siinä mainitut valiokunnan lausunnot).

Nyt ehdotettu sääntely samaistuu yhdenvertaisuusarvion osalta osin maatalouden harjoittamiseen liittyvää luopumistukea koskevassa perustuslakivaliokunnan lausunnosta arvioituun sääntelyyn (PeVL 18/2006 vp). Sääntelyn tavoitteet näyttävät hallituksen esityksen joidenkin perustelulausumien valossa olevan samantyyppisiä. Esityksessä todetaan, että ehdotettavan metsälahjavähennyksen tavoitteena on edistää metsätilojen sukupolvenvaihdoksia, kasvattaa metsätilakokoa, edistää yrittäjämäistä metsätaloutta ja lisätä puun tarjontaa. Arvioidessaan luopumistukea valiokunta viittasi tältä osin tuen tavoitteisiin (tavoitteena oli helpottaa perheiden sisäisiä sukupolvenvaihdoksia ja niiden oikea-aikaisuutta, kasvattaa saajien tilakokoa, parantaa maatalouden rakenneuudistusta ja tuoda tiettyjä kustannussäästöjä), mutta samalla se kiinnitti huomiota luopumistuki-ikärajoihin liittyvään neljän vuoden eroon lapsiperheiden hyväksi. Valiokunta piti tätä verrattain suurena erona perustuslain yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta. Todettuaan kuitenkin, että perheyhteys on perinteisesti kuulunut maatalouden harjoittamiseen ja tähän liittyen itse maatilain siirtymistä suvussa sukupolvelta toiselle on pidetty tärkeänä, valiokunta katsoi, että per-

## Valiokunnan lausunto PeVL 52/2016 vp

heen sisäisten sukupolvenvaihdosten edistämiseksi oli hyväksyttävät perusteet (ks. PeVL 18/2006 vp).

Perustuslakivaliokunta muistuttaa, että verotusta koskevaa lainsäädäntöä ei voida pitää valtiosääntöoikeudellisesti sellaisena erityisenä julkisen vallan käytön muotona, jonka alueella perusoikeudet ja perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaatte eivät tule sovellettaviksi. Kokoavasti voidaan kuitenkin todeta, että yhdenvertaisuusperiaatteesta ei ole johdettu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn verolainsäädännön keinoin. Erilaiselle verokohtelulle tulee olla perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet ja erottelu ei saa olla mielivaltainen (ks. esim. PeVL 64/2010 vp, s. 2). Yhdenvertaisuudesta poikkeamista perustelevalle yhteiskunnallisen intressin ja poikkeamisen merkittävyyden on oltava keskenään oikeasuhtaisia (PeVM 11/2009 vp, s. 2).

### *Ehdotuksen arviointi*

Perustuslakivaliokunta katsoo, että ehdotuksen vaikutukset ja soveltuvuus tavoitteiden saavuttamisen kannalta vaikuttavat olevan ainakin osaksi epäselviä ja kiistanalaisia, mikä horjuttaa hyväksyttävyyden ohella ehdotuksen oikeasuhtaisuutta, etenkin kun samalla otetaan huomioon huojennuksen suuruus.

Perustuslakivaliokunnan mielestä esityksen elinkeinopoliittiset tavoitteet ovat kuitenkin verotuksellisten ratkaisujen yhteydessä osin hyväksyttäviä ja lähtökohtaisesti lainsäätäjän harkintamarginaaliin kuuluvia. Tällaisia ovat yhtäältä metsätalouden harjoittamisen edellytyksien parantamiseen sekä metsäteollisuuden puun saannin turvaamiseen liittyvät perusteet. Perustuslain kannalta vailla merkitystä eivät ole myöskään yksityismetsien hoidon edistämisen suorat ja välilliset vaikutukset työllisyyteen ja investointeihin.

Tietyn henkilöryhmän suosiminen ehdotetulla tavalla ei perustuslakivaliokunnan mielestä tällaisessa sääntely-yhteydessä muodostu mielivaltaiseksi tai kohtuuttomaksi. Suomen vero-oikeudellinen järjestelmä sisältää jo nykyisin runsaasti veronhuojennussäännöksiä taikka niihin rinnastettavia verotukia, mille on myös annettava asian punninnassa valtiosääntöoikeudellista painoarvoa. Metsälahjavähennystä koskeva sääntely muodostuu kuitenkin varsin pistemäiseksi, mikä ei perustuslain yhdenvertaisuussäännöstenkään näkökulmasta ole täysin asianmukaista. Ehdotus kuuluu muodollisesta yhdenvertaisesta kohtelusta poikkeamisesta huolimatta perustuslakivaliokunnan mielestä lainsäätäjälle kuuluvan harkintavallan piiriin ja lakiehdotus voidaan siten säätää tavallisen lain säätämisyhteydessä. Koska yhdenvertaisuudesta ei valiokunnan vakiintuneen kannan mukaan voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn, kynnys todeta tietty verolaki perustuslain 6 §:n 1 momentin vastaiseksi on korkea.

Valtiosääntöoikeudellisesti perustuslakivaliokunnan aiemman veronhuojennuksia koskevan tulkintakäytännön valossa täysin ongelmatonta ei ole kuitenkaan se, ettei huojennuksen tavoitteena ole kohtuuttomien veroseuraamusten välttäminen. Päinvastoin, metsälahjavähennyksestä saatava veroetu on hyvin merkittävä. Esimerkiksi hallituksen esityksessä selostetussa esimerkkitilanteessa verokustannus alenisi jopa 56 prosentilla (HE, s. 24). Tämä tarkoittaa voimakasta yhden elinkeinoharjoittajien ryhmän verotuksellista suosintaa.

## Valiokunnan lausunto PeVL 52/2016 vp

Verotuksessa on tyypillistä, että eri tulolajeja (pääomatuloja ja ansiotuloja) ja tulolähteitä (elinkeinotoiminta, maatilatalous ja muu toiminta) sekä omaisuuslajeja kohdellaan eri tavoin ja menojen vähennyskelpoisuus on säännelty erikseen ja se poikkeaa eri tilanteissa. Verotus on harvoin neutraalia, ja onkin tyypillistä, että verotuksella on fiskaalisen tavoitteen lisäksi muita tavoitteita, kuten käsillä olevassa hallituksen esityksessä olevia elinkeinopoliittisia tavoitteita. Toisaalta, jotta verotuksen avulla voidaan vaikuttaa ihmisten käyttäytymiseen, tulee verotuksellisten kannusteiden olla olosuhteiden niin vaatiessa suuruudeltaan riittäviä. Huolimatta ehdotetun veroedun merkittävydestä edellä todettujen näkökohtien vuoksi perustuslakivaliokunta ei pidä ehdotettua sääntelyä oikeasuhtaisuudenkaan näkökulmasta niin ongelmallisena, että ehdotus olisi perustuslain vastainen.

### VALIOKUNNAN PÄÄTÖSESITYS

Perustuslakivaliokunta esittää,

*että lakiehdotukset voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisjärjestyksessä.*

Helsingissä 18.11.2016

Asian ratkaisevaan käsittelyyn valiokunnassa ovat ottaneet osaa

puheenjohtaja Annika Lapintie vas  
varapuheenjohtaja Tapani Tölli kesk  
jäsen Anna-Maja Henriksson r  
jäsen Hannu Hoskonen kesk  
jäsen Antti Häkkänen kok  
jäsen Ilkka Kantola sd  
jäsen Kimmo Kivelä ps  
jäsen Antti Kurvinen kesk  
jäsen Markus Lohi kesk  
jäsen Leena Meri ps  
jäsen Ulla Parviainen kesk  
jäsen Wille Rydman kok

Valiokunnan sihteerinä on toiminut

valiokuntaneuvos Matti Marttunen