

## Grundlagsutskottet

### Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om skogsgåvoavdrag

#### Till finansutskottet

### INLEDNING

#### *Remiss*

Regeringens proposition till riksdagen med förslag till lagstiftning om skogsgåvoavdrag (RP 158/2016 rd): Ärendet har remitterats till grundlagsutskottet för utlåtande till finansutskottet.

#### *Sakkunniga*

Utskottet har hört

- lagstiftningsråd Jukka Vanhanen, finansministeriet
- överinspektör Matti Mäkelä, jord- och skogsbruksministeriet
- professor Juha Lavapuro
- professor Esko Linnakangas
- professor (emeritus) Heikki Niskakangas
- professor Tuomas Ojanen
- professor (emeritus) Teuvo Pohjolainen
- JD, universitetslektor Matti Urpilainen
- professor Veli-Pekka Viljanen.

Skriftligt yttrande har lämnats av

- professor Mikael Hidén.

### PROPOSITIONEN

I propositionen föreslås det att inkomstskattelagen och lagen om beskattningsförfarande ändras.

Propositionen hänför sig till budgetpropositionen för 2017 och avses bli behandlad i samband med den.

Lagarna avses träda i kraft den 1 januari 2017. Lagen om ändring av inkomstskattelagen tillämpas första gången vid inkomstbeskattningen för 2017.

## Utlåtande GrUU 52/2016 rd

Bestämmelserna om skogsgåvoavdrag i propositionen bedöms med avseende på skyddet för jämlikhet enligt 6 § i grundlagen. Enligt regeringen kan lagen stiftas i vanlig lagstiftningsordning. Regeringen anser det dock önskvärt att grundlagsutskottets utlåtande inhämtas om propositionen.

### UTSKOTTETS ÖVERVÄGANDEN

#### *Propositionens huvudsakliga innehåll*

I propositionen föreslås att inkomstskattelagen ska kompletteras med bestämmelser om fysiska personers rätt att från nettokapitalinkomst av skogsbruk göra skogsgåvoavdrag på grund av gåvoskatt som de betalat för skog som de erhållit genom gåva eller en affär av gåvokaraktär (55 a § 1 mom.).

Det handlar således i grunden om att den som betalat gåvoskatt kompenseras för den betalda gåvoskatten på vissa villkor delvis från den inkomstskatt på kapitalinkomster som senare betalas på grundval av kapitalinkomster. I stället för direkt lättnad av arvs- eller gåvoskatt är regleringen baserad på ett system där gåvoskatten för en skogsbrukslägenhet räknas till godo vid beskattningen av kapitalinkomsten av skogsbruket. Men grundlagsutskottet menar att det föreslagna skogsgåvoavdraget i sak kan jämföras med skattelättnader. Regleringsmekanismen baserar sig på att mottagaren på grundval av den betalda gåvoskatten får rätt till skogsgåvoavdrag om den som får skogsbrukslägenheten har försäljningsinkomster för virke eller annan kapitalinkomst för skogsbruk. Enligt regeringens uppfattning tryggar en reglering som denna att lättnaden riktas till aktivt skogsbruk, och förmånen är större ju effektivare skogsbrukslägenheten utnyttjas ekonomiskt.

Ett villkor för skogsgåvoavdrag är att skogsbrukslägenhetens värde i enlighet med i lagen om värdering av tillgångar vid beskattningen överstiger 30 000 euro (55 a § 2 mom.) eller att lägenhetens storlek överstiger 100 hektar (55 a § 3 mom.). Skogsgåvoavdraget under ett skatteår får uppgå till högst 195 000 euro (55 b § 1 mom.).

Enligt grundlagsutskottets uppfattning är den föreslagna regleringen bitvis ytterst komplicerad och svår att få grepp om. Storleken på lägenheten definieras genom den nedre gränsen för beskattningsvärdet enligt värderingslagen. Svårgripbarheten beror också på det föreslagna proportionella sättet att beräkna avdragsgrunden. Grund för avdrag föreligger på grundval av gåvoskatt av gåvoskatt för skogsmark som överstiger gränsvärdet på 30 000 euro. Förslagets svårbegriplighet bidrar i viss mån också till att försvåra den konstitutionella bedömningen av propositionens syften och konsekvenser samt i anslutning till det godtagbarheten och proportionaliteten.

Propositionens syfte är att främja generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter, åstadkomma större skogsbrukslägenheter, förnygra åldersstrukturen bland skogsägarna, öka virkestillgången och främja företagsmässigt skogsbruk. Bakom dessa syften ligger i sin tur en splittring av skogsägandet som har upplevts som ett problem. Orsaken till det är enligt propositionen arvsskiften och att allt fler skogsbrukslägenheter ägs av dödsbon.

Som det sägs i propositionen (s. 45), lindrar den föreslagna skattelättnaden beskattningen av dem som får en skogsbrukslägenhet som gåva och försätter dem i bättre ställning än personer som får

## Utlåtande GrUU 52/2016 rd

tillgångar som ger annan kapitalinkomst, personer som ärver skogstillgångar och personer som får som gåva eller ärver en skogsbrukslägenhet som är värd under 30 000 euro eller vars storlek är under 100 hektar.

### *Allmänt om jämlikhet*

På grund av de ovan konstaterade skillnaderna är propositionen relevant med avseende på jämlikhetsbestämmelserna i 6 § i grundlagen.

Enligt generalklausulen i 6 § 1 mom. i grundlagen är alla lika inför lagen. Bestämmelsen uttrycker vid sidan av kravet på juridisk likabehandling även idén om faktisk jämställdhet. Bestämmelsen riktas också till lagstiftaren. Medborgare eller grupper av medborgare kan inte godtyckligt genom lag särbehandlas vare sig positivt eller negativt. Likabehandlingsbestämmelsen kräver ändå inte att alla ska behandlas lika, om inte förhållandena är likadana. Å andra sidan är det utmärkande för lagstiftningen att den på grund av ett visst godtagbart samhälleligt intresse behandlar människor olika bl.a. för att främja faktisk jämlikhet (RP 309/1993 rd, se även GrUU 31/2014 rd). I sin praxis har grundlagsutskottet i sammanhanget framhållit att inga skarpa gränser för lagstiftarens prövningsrätt kan läsas ut ur jämlikhetsprincipen när en reglering i överensstämmelse med den rådande samhällsutvecklingen eftersträvas.

Ur grundlagens likabehandlingsbestämmelser har utskottet i olika sammanhang härlett kravet att särbehandlingarna inte får vara godtyckliga eller att skillnaderna inte får bli oskäligen (se exempelvis GrUU 11/2009 rd, GrUU 60/2002 rd, GrUU 18/2006 rd). Förslaget till att gynna personer som får en skogsbrukslägenhet i gåva handlar enligt utskottets uppfattning inte så mycket om en situation som omfattas av förbudet mot diskriminering enligt 6 § 2 mom. i grundlagen, det vill säga särbehandling av personrelaterade orsaker. Den konstitutionella bedömningen bör därför vara baserad på förslagets relation till generalklausulen om jämlikhet.

### *Beskattning och jämlikhet*

Enligt 81 § 1 mom. i grundlagen bestäms det om statsskatt genom lag, som ska innehålla bestämmelser om grunderna för skattskyldigheten och skattens storlek och om den skattskyldiges rättsskydd.

Beskattningens främsta uppgift är att den offentliga sektorn ska få in så mycket inkomster att de räcker för att täcka den offentliga sektorns utgifter. Beskattningen har traditionellt också använts som redskap för att genomföra samhälleliga mål. De kan ha att göra med fördelnings-, social-, bostads-, hälsovårds-, tillväxt-, konjunktur-, regional-, närings-, kultur- eller miljöpolitik. Grundlagsutskottets åsikt är att det är typiskt för skattelagstiftningen att lagstiftaren inom dess ram har möjligheter att välja mellan olika regleringsalternativ friare än vanligt eftersom skattelagarna utgör ett redskap som styr samhället på många olika sätt.

Grundlagsutskottet har i olika sammanhang bedömt propositioner som gäller beskattning med avseende på olika bestämmelser i grundlagen. Propositioner har bland annat bedömts med avseende på beskattningens exakthet (GrUU 31/2010 rd), kommunal självbestämmanderätt (GrUU 40/2014 rd) samt bestämmelserna om jämlikhet i grundlagen. Under den gamla regeringsformen har

## Utlåtande GrUU 52/2016 rd

grundlagsutskottet dessutom med hänvisning till egendomsskyddet ansett att en mycket sträng skatteprogression som visar sig vara konfiskatorisk skulle vara oförenlig med bestämmelserna om egendomsskydd och expropriation (se GrUU 5/1988 rd, GrUU 12/1986 rd och GrUU 9/1978 rd).

Grundlagsutskottet har i tidigare bedömningar ansett att vissa ändringar som föreslagits i skattelagstiftningen är relevanta med avseende på jämlikheten (se GrUU 19/2014 rd, GrUU 51/2005 rd, GrUU 4/1991 rd, GrUU 3/1988 rd och GrUU 3/1983 rd). Utskottet har ändå inte i sin praxis ansett att en i lag exakt reglerad beskattning som i skattehänseende särbehandlar de skattskyldiga skulle strida mot grundlagens jämlikhetsbestämmelser. Men lagförslag som gäller skattelagstiftningen har ganska sällan tagits upp i grundlagsutskottet. Utskottet har exempelvis inte sett något grundläggande problem i det förslag där det föreskrevs om hushållsavdrag på viss tid för skattskyldiga i en del av landet under förutsättning att försöksområdet och villkoren för avdraget definierades tillräckligt exakt i lagen (se GrUU 19/1997 rd). Utskottet har också ansett det konstitutionellt oproblematiskt att arbetsgivare inom ett visst försöksområde befriades från skyldigheten att betala socialskyddsavgift under tre år (GrUU 39/2002 rd). Utskottet har vidare ansett att det är möjligt att genom lag föreskriva om en högre fastighetsskattesats i kommuner som definierades i lagen (GrUU 51/2005 rd). Utskottet såg inte heller något problem i att sänka arbetsgivarens arbetslöshetsförsäkringspremie vid universiteten för två år framåt (GrUB 11/2009 rd).

Grundlagsutskottet har också i sin praxis ansett att skattelättnader under vissa förutsättningar är möjliga trots grundlagen. Men när lättnaderna har godkänts har utskottet regelbundet betonat att lättnaderna måste vara ett tydligt undantag i förhållande till de lagstadgade grunderna för skatten och att det måste framgå av lagen vilka godtagbara kriterier det finns för skattelättnad och i vilket syfte lättnad kan medges. Dessa krav är baserade dels på kravet på exakthet och klar avgränsning när det gäller skattelagar, dels på jämlikhetsbestämmelsen i 6 § i grundlagen som enligt utskottet vederbörligen måste beaktas också när befogenheter att medge lättnad tillämpas (GrUU 5/2010 rd och GrUU 44/2005 rd, och de utlåtanden som nämns där).

Den nu föreslagna regleringen jämförs i fråga om bedömningen av jämlikhet med den reglering av avträdelsestöd i samband med upphörande med att bedriva jordbruk som bedömdes i grundlagsutskottets utlåtande GrUU 18/2006 rd. Regleringens syften verkar i ljuset av vissa motiveringar i propositionen vara snarlika. I propositionen konstateras att syftet med det föreslagna skogsgåvoavdraget är att främja generationsväxlingar på skogsbrukslägenheter, åstadkomma större skogsbrukslägenheter, främja företagsmässigt skogsbruk och öka virkesutbudet. Vid bedömningen av avträdelsestödet hänvisade utskottet i detta avseende till stödets syften (syftet var lättare familjeinterna generationsväxlingar i rätt tid, större lägenheter, bättre strukturella reformer i jordbruket och vissa kostnadsbesparingar), men samtidigt fäste utskottet uppmärksamhet vid en fyra års skillnad i åldersgränserna för avträdelsestöd till förmån för barnfamiljer. Utskottet ansåg att det var en jämförelsevis stor skillnad med avseende på likabehandlingsprincipen. Men efter att ha konstaterat att familjesambandet traditionellt har hört ihop med jordbruk och det därmed alltid har ansetts viktigt i släkten att själva gården övergår från en generation till en annan, ansåg utskottet att det fanns godtagbara skäl att främja generationsväxlingar inom familjen (se GrUU 18/2006 rd).

## Utlåtande GrUU 52/2016 rd

Grundlagsutskottet vill påminna om att lagstiftningen om beskattningen inte konstitutionellt kan anses vara en sådan form av utövning av offentlig makt på vars område de grundläggande fri- och rättigheterna och likabehandlingsprincipen enligt 6 § i grundlagen inte skulle tillämpas. Sammanfattningsvis kan det dock konstateras att det inte ur likabehandlingsprincipen har härletts strikta gränser för lagstiftarens prövning vid utarbetandet av den reglering genom skattelagstiftningen som det aktuella samhällsläget kräver. Det ska med utgångspunkt i de grundläggande fri- och rättigheterna finnas godtagbara skäl till särbehandling i beskattningen, och särbehandlingen får inte vara godtycklig (se t.ex. GrUU 64/2010 rd). Det samhälleliga intresse som ligger till grund för att man avviker från jämlikheten bör stå i proportion till avvikelens betydelse (GrUB 11/2009 rd).

### *Bedömning av förslaget*

Grundlagsutskottet anser att förslagets konsekvenser och lämplighet för att nå syftena åtminstone delvis förefaller oklara och tvivelaktiga, vilket utöver godtagbarheten rubbar också förslagets proportionalitet, särskilt när man samtidigt beaktar lättnadens storlek.

Grundlagsutskottet menar att propositionens näringspolitiska mål ändå i samband med de beskattningsmässiga avgörandena delvis är acceptabla och principiellt ingår i lagstiftarens prövning marginal. Hit hör grunderna för dels att förbättra förutsättningarna för att bedriva skogsbruk, dels att trygga tillgången till virke för skogsindustrin. Det saknar inte heller konstitutionell betydelse att främjandet av vården av privata skogar direkt och indirekt inverkar på sysselsättning och investeringar.

Att gynna en viss persongrupp på föreslaget sätt är enligt grundlagsutskottets mening varken godtyckligt eller oskäligt i ett regleringssammanhang som detta. Finlands beskattningsrättsliga system innehåller redan nu rikligt med bestämmelser om skattelättnader eller jämförbara skatteutgifter, vilket också bör ges konstitutionell vikt när ärendet bedöms. Regleringen av skogsgåvoavdraget blir dock en punktinsats som inte är helt korrekt med hänsyn till grundlagens jämlikhetsbestämmelser. Men förslaget ryms trots det formella avsteget från likabehandling inom ramen för lagstiftarens prövning och den föreslagna lagen kan därmed stiftas i vanlig lagstiftningsordning, anser grundlagsutskottet. Eftersom jämlikhetsprincipen enligt utskottets etablerade ståndpunkt inte kan sätta stränga gränser för lagstiftarens prövning när lagstiftningen ska anpassas efter samhällsutvecklingen vid en viss tidpunkt, är tröskeln hög för att konstatera att en viss skattelag strider mot 6 § 1 mom. i grundlagen.

Men det är inte helt oproblematiskt i ljuset av grundlagsutskottets tidigare tolkningspraxis i fråga om skattelättnader att målet för lättnaden inte är att undvika oskäliga skattepåföljder. Tvärtom är skattefördelen av skogsgåvoavdraget ytterst betydande. I exempelfallet som beskrivs i propositionen skulle skattekostnaden minska med upp till 56 procent (RP s. 25). Det innebär att beskattningen starkt gynnar en viss grupp av näringsidkare.

Det är typiskt i beskattningen att olika inkomstslag (kapitalinkomster och förvärvsinkomster) och inkomstkällor (näringsverksamhet, gårdsbruk och annan verksamhet) samt tillgångsslag behandlas på olika sätt och att utgifternas avdragsgillhet regleras separat och avviker i olika situationer. Beskattningen är sällan neutral och det är snarare typiskt att beskattningen utöver det fiskala syftet också har andra syften såsom de näringspolitiska syftena i den aktuella propositionen. Men för

## Utlåtande GrUU 52/2016 rd

att genom beskattningen kunna påverka människors beteende måste de beskattningsmässiga incitamenten i förekommande fall vara tillräckligt stora. Trots att den föreslagna skatteförmånen är betydande, anser grundlagsutskottet på grund av de ovan konstaterade synpunkterna att den föreslagna regleringen inte heller med avseende på proportionalitetskravet strider mot grundlagen.

### FÖRSLAG TILL BESLUT

Grundlagsutskottet anför

*att lagförslagen kan behandlas i vanlig lagstiftningsordning.*

Helsingfors 18.11.2016

I den avgörande behandlingen deltog

ordförande Annika Lapintie vänst  
vice ordförande Tapani Tölli cent  
medlem Anna-Maja Henriksson sv  
medlem Hannu Hoskonen cent  
medlem Antti Häkkänen saml  
medlem Ilkka Kantola sd  
medlem Kimmo Kivelä saf  
medlem Antti Kurvinen cent  
medlem Markus Lohi cent  
medlem Leena Meri saf  
medlem Ulla Parviainen cent  
medlem Wille Rydman saml.

Sekreterare var

utskottsråd Matti Marttunen.