

Tommi Ahonen

**ULKOMAISTEN AVAINHENKILÖIDEN VEROTUS  
SUHTEESSA YHDENVERTAISUUTEEN**

Johtamisen ja talouden  
tiedekunta

Kandidaatintutkielma

4/2021

# TIIVISTELMÄ

Tommi Ahonen: ”Ulkomaisten avainhenkilöiden verotus suhteessa yhdenvertaisuuteen”  
Kandidaatintutkielma  
Tampereen yliopisto  
Julkisoikeus  
4/2021

---

Avainhenkilöverotuksella tarkoitetaan ulkomaisille asiantuntijoille suunnattua verohuojennusta. Tietty edellytykset täyttävä ulkomainen asiantuntija voi päästä normaalin progressiivisen verotuksen sijasta kevennetyn lähdeverotuksen piiriin tullessaan Suomeen töihin. Yhdenvertaisuus puolestaan on yksi keskeisimmistä perusoikeuksista suomalaisessa perusoikeusjärjestelmässä. Ihmisten yhdenvertaisuuden vaatimus ja syrjinnän kieltäminen on kirjattu sekä perustuslakiin että yhdenvertaisuuslakiin. Se ei kuitenkaan ole rajoittamaton perusoikeus, vaan hyväksyttävän perusteen nojalla myös yhdenvertaisuudesta ja syrjinnän kiellosta voidaan poiketa. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan avainhenkilöverotuksen ja yhdenvertaisuuden välistä suhdetta. Toisin sanoen selvityksen kohteena on se, onko avainhenkilöverotus perusteltu poikkeama yhdenvertaisuuden vaatimuksesta.

Tätä tarkoitusta varten tutkimuksessa käydään yksityiskohtaisesti läpi lain ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta keskeiset säännökset sekä lain esityöt. Samalla tavalla tutkimuksessa tarkastellaan perustuslain 6 §:ä, jossa säädetään yhdenvertaisuudesta, sekä yhdenvertaisuuslakia. Tutkimuksessa luodaan katsaus myös perustuslakivaliokunnan ja korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin, joissa on käsitelty verotuksen suhdetta perustuslain yhdenvertaisuuden vaatimukseen. Ennakkoratkaisuiden avulla saadaan osviittaa siitä, miten lainsäätäjät ja tuomioistuimet ovat aiemmin käsitelleet tapauksia, joissa esille on noussut verotuksen tai verohuojennusten suhde yhdenvertaisuuteen. Tarkastelun kohteena on myös Suomen verrokkimaiden mahdolliset avainhenkilöitä koskevat järjestelyt.

Tutkimustuloksena voidaan todeta, että juridisessa mielessä avainhenkilöverotuksen ja yhdenvertaisuuden suhde ei ole ongelmallinen. Tämän tutkimuksen perusteella voidaan katsoa, että lainsäätäjällä on suurehko harkintamarginaali yrittäessään verolakien avulla ohjata yhteiskuntakehitystä. Tutkimuksessa havaittujen seikkojen perusteella on kuitenkin ilmeistä, että avainhenkilöverotuksessa on yhdenvertaisuuteen liittyvää ongelmallisuutta. Tämä ongelmallisuus on myös havaittu lainsäätäjien ja asiantuntijoiden toimesta. Tiivistettynä voidaan katsoa avainhenkilöverotuksen olevan huonoa veropolitiikkaa. Huono veropolitiikka ei kuitenkaan tässä tapauksessa ole lainvastaista.

Avainsanat: avainhenkilölaki, ulkomainen avainhenkilö, perusoikeudet, verohuojennus, yhdenvertaisuus,

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck –ohjelmalla.

## Sisällys

|   |           |
|---|-----------|
| <b>Lähdeluettelo</b> .....  | <b>IV</b> |
| <b>1. Johdanto</b> .....  | <b>1</b>  |
| 1.1. Tutkimuksen taustaa .....  | 1         |
| 1.2. Tutkimuskysymykset .....   | 2         |
| 1.3. Tutkimusmetodi ja -aineisto.....   | 4         |
| <b>2. Avainhenkilölaki ja tutkimuksen kannalta relevantit yhdenvertaisuussäännökset</b> ..... | <b>6</b>  |
| 2.1. Avainhenkilölaki .....   | 6         |
| 2.2. Avainhenkilölain tavoitteet ja perustelut sekä vastaava sääntely muissa maissa .....     | 8         |
| 2.3. Perustuslain 6 § ja yhdenvertaisuuslaki.....   | 10        |
| 2.4. Perustuslain 106 § ja perustuslain yleiset rajoittamisperusteet.....                     | 13        |
| <b>3. Verotuksen ja yhdenvertaisuuden välinen suhde</b> .....                                 | <b>16</b> |
| 3.1. Verotuksen ja yhdenvertaisuuden oikeuskäytäntöä.....                                     | 16        |
| 3.2. Yhdenvertaisuuden huomioiminen verolakeja säädettäessä.....                              | 18        |
| 3.3. Yhdenvertaisuuden toteuttamisen ja avainhenkilöverotuksen ristiriitoja.....              | 20        |
| <b>4. Johtopäätökset</b> .....  | <b>23</b> |

Lähdeluettelo

**Kirjallisuus ja artikkelit:**

Ahtela, Karoliina - Bruun, Niklas - Koskinen, Pirkko - Nurmijärvi, Anja - Saloheimo, Jorma: Tasa-arvo ja yhdenvertaisuus. Talentum 2006.

Hallberg, Pekka – Karapuu, Heikki – Ojanen, Tuomas – Scheinin, Martin – Tuori, Kaarlo – Viljanen, Veli-Pekka: Perusoikeudet. Alma Talent 2005, päivittyvä teos

Ericsson, Bo Göran & Aalto, Pekka: Encyclopedia iuridica Fennica: suomalainen oikeustietosanakirja. 6. osa, kansainväliset suhteet: kansainvälinen julkisoikeus, kansainvälinen siviiliprosessioikeus, kansainvälinen talousoikeus, kansainvälinen yksityisoikeus ja vertaileva oikeustiede. 1998

Eriksson, Lars: Syrjintäkielto ja yhdenvertaisuus. Lakimies 5–6/1996, s. 862–872

Lohiniva-Kerkelä, Mirva: Verosalaisuus. Edita Publishing Oy 2003

Malmgren, Marianne – Myrsky, Matti: Kansainvälinen henkilö- ja yritysverotus. Alma Talent 2017.

Nieminen, Liisa: Positiivinen erityiskohtelu: tehokas keino kohti tosiasiallista yhdenvertaisuutta vai tyhjiä sanoja vain? Lakimies 5/2019, s. 580–607

Nykänen, Pekka: Johdatus oikeusjärjestykseen. Tampereen yliopisto, Johtamisen ja talouden tiedekunta. 2019.

Nykänen, Pekka: Eläketulon lisävero ei ole ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa – KHO 2016:180. Edilex 2016

Nykänen, Pekka: Perustuslain yhdenvertaisuuden vaatimus ja välitön verotus. Oikeus 2017 (46); 2: 224–249.

Ojanen, Tuomas: EU-oikeuden perusteita. 3. painos. Edita Publishing Oy 2016

Söderlund, Seppo: Oikeus ja kohtuus verotuksessa. Talentum 2009.

Tikka, Kari S: Verolakien perustuslainmukaisuuden tutkimisesta tuomioistuimissa. Lakimies 6–7/1999 s. 982–994

Urpilainen, Matti: Eläketulon lisävero ja metsälahjavähennys perustuslakikysymyksinä. Verotus 2/2017, s. 170–180

Urpilainen, Matti: Vero-oikeuden muutos tutkimuskohteena. Edilex 2017.

Viljanen, Veli-Pekka: Perusoikeuksien rajoitusedellytykset. Alma Talent 2001.

Viljanen, Veli-Pekka: Perustuslain etusija ja ristiriidan ilmeisyyden vaatimus. Julkaistu teoksessa Oikeus – kulttuuria ja historiaa, Hannu Tolosen juhlakirja. 2005.

Äimä, Kristiina: Veroprosessioikeus: ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa. Alma Talent 2011.

**Virallislähteet:**

HE 1/1998 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle uudeksi Suomen hallitusmuodoksi.

HE 309/1993 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

HE 103/2006 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 12 §:n muuttamisesta.

HE 44/2003 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi yhdenvertaisuuden turvaamisesta sekä eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.

HE 19/2014 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle yhdenvertaisuuslaiksi ja eräksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 24/2019 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi vuoden 2020 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta.

HE 76/1995 vp, Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta ja kansainvälisen kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta sekä eräiden muiden lakien muuttamisesta.

Kalin, Salla – Kari, Seppo – Kauppinen, Ilpo – Kotakorpi, Kaisa – Määttä, Niku – Ropponen, Olli – Valkonen, Timo: Verotuksen muutospaineet ja tulevaisuus. Valtioneuvoston selvitys- ja tutkimustoiminta 2019:35.

LA 13/2019 vp, Lakialoite laiksi ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain kumoamisesta. Eduskunta 2019.

Laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta (18.12.1995/1551).

PeVL 5/2010 vp, Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä valmisteverolaiksi ja laiksi Ahvenanmaan maakuntaa koskevista poikkeuksista arvonlisävero- ja valmisteverolainsäädäntöön annetun lain 27 §:n muuttamisesta.

PeVL 52/2016 vp, Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle metsälahjavähennystä koskeväksi lainsäädännöksi.

PeVL 53/2016, Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle vuoden 2017 tuloveroasteikkolaiksi sekä laiksi tuloveron muuttamisesta.

PeVL 31/2014 vp, Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle yhdenvertaisuuslaista ja eräistä siihen liittyvistä laeista.

PeVM 25/1994 vp, Perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 25 hallituksen esityksestä perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

Suomen perustuslaki (11.6.1999/731).

Valtiovarainvaliokunnan mietintö 12/2019 vp, Valtiovarainvaliokunnan mietintö hallituksen esityksestä HE 24/2019 vp.

Yhdenvertaisuuslaki (1325/2014).

### **Oikeuskäytäntö:**

European Court of Human Rights: Andrejeva v. Latvia (application no: 55707/00), Chamber Judgement

European Court of Human Rights: Timishev v. Russia (application no:s. 55762/00 and 55974/00), Chamber Judgement 13.12.2005

KHO 1979 II B 508

KHO 2016:180

### **Verkkolähteet:**

Akava ry 2019: Asiantuntijalausunto koskien hallituksen esitystä (HE 24/2019 vp) eduskunnalle laeiksi vuoden 2020 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta [EDK-2019-AK-266800.pdf \(eduskunta.fi\)](#) (haettu 22.1.2021).

Honkamaa, Antti: Helsingin kaupunki aikoo käyttää positiivista erityiskohtelua – ”Aliedustetun ryhmän” työnhakijoita voidaan nostaa etusijalle [Helsingin kaupunki aikoo käyttää positiivista erityiskohtelua – ”Aliedustetun ryhmän” työnhakijoita voidaan nostaa etusijalle | Talouselämä \(talouselama.fi\)](#) (haettu 19.2.2021).

Lavapuro, Juha 2016: Eduskunnan perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi antama kirjallinen lausunto [EDK-2016-AK-84594.pdf \(eduskunta.fi\)](#) (haettu 5.4.2021).

SAK 2019: Asiantuntijalausunto koskien hallituksen esitystä (HE 24/2019 vp) eduskunnalle laeiksi vuoden 2020 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta [kirje \(eduskunta.fi\)](#) (haettu 22.1.2021).

Urpilainen, Matti 2016: Eduskunnan perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi ja hallituksen esityksestä

## VII

eduskunnalle vuoden 2017 tuloveroasteikkolaiksi sekä laiksi tuloveron muuttamisesta annettu kirjallinen, yhdistetty lausunto [EDK-2016-AK-89997.pdf \(eduskunta.fi\)](#) (haettu 10.4.2021).

Urpilainen, Jutta: Eduskunnan puhemiehelle osoitettu ministerin vastaus kansanedustaja Markus Mustajärven (vas.) kirjalliseen kysymykseen ulkomaisten avainhenkilöiden verokohtelusta [kk0128.fm \(eduskunta.fi\)](#) (haettu 7.2.2021).

Verohallinnon syventävät vero-ohjeet: Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus. [Yleinen ja rajoitettu verovelvollisuus - vero.fi](#) (haettu 30.3.2021).

Verohallinnon syventävät vero-ohjeet: Ulkomailta suomeen tulevan työntekijän verotus <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/49113/ulkomailta-suomeen-tulevan-ty%C3%B6ntekij%C3%A4n-verotus2/> (haettu 20.2.2021).

Verohallinnon ohje [Ulkomaiset avainhenkilöt - vero.fi](#) (haettu 2.2.2021).

Virtanen, Anniina: Hallitus laskee yli 5800 e/kk tienaaavien ulkomaalaisten lähdeverotusta – Suomi menettää 5 miljoonan euron verotulot. Helsingin Uutiset 2019. [Hallitus laskee yli 5 800 e/kk tienaaavien ulkomaalaisten lähdeverotusta – Suomi menettää 5 miljoonan euron verotulot | Paikalliset | Helsingin Uutiset](#) (haettu 15.2.2021).

Lyhenteet:

Avainhenkilölaki: Laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta

EIT: Euroopan ihmisoikeustuomioistuin

EU: Euroopan unioni

EVL: Laki elinkeinotulon verottamisesta

HE: Hallituksen esitys

KHO: Korkein hallinto-oikeus

LA: Lakialoite

PeV: Perustuslakivaliokunta

PeVL: Perustuslakivaliokunnan lausunto

PeVM: Perustuslakivaliokunnan mietintö

PL: Perustuslaki

SAK: Suomen ammattiliittojen keskusjärjestö

TVL: Tuloverolaki

YhdenvertaisuusL: Yhdenvertaisuuslaki



# 1. Johdanto

## 1.1. Tutkimuksen taustaa

Laki ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta (18.12.1995/1551), eli niin sanottu avainhenkilölaki, muuttui vuoden 2020 alusta pysyväksi. Sitä ennen kyseinen laki on ollut voimassa vuodesta 1996 asti väliaikaisena, ja sen voimassaoloa on jatkettu useaan otteeseen.<sup>1</sup> Lakimuutoksen lisäksi aihe on ajankohtainen, sillä julkisessa keskustelussa on viime aikoina nostettu kasvavassa määrin työperäinen maahanmuutto ja siihen liittyvä oikeudellinen sääntely esille. Avainhenkilölaki antaa tiettyjen edellytysten täytyessä ulkomaiselle, Suomessa työskentelyaikana yleisesti verovelvolliseksi tulevalle henkilölle mahdollisuuden maksaa ansiotuloistaan 32 % suuruista lähdeveroa enintään 48 kuukauden ajan. (AvainhenkilöL 2–3 §). Kyseessä ei kuitenkaan ole yleislaki ulkomaalaisten palkansaajien verotukseen, vaan avainhenkilölaki koskee pientä ryhmää ulkomailta tulevia palkansaajia.<sup>2</sup>

Normaalitapauksessa ulkomaisen henkilön tullessa Suomessa yleisesti verovelvolliseksi, verotetaan häntä progressiivisesti, eli samalla tavalla kuin Suomessa asuvia suomalaisia. Avainhenkilöverotuksen piiriin hakeutuminen kuitenkin siis mahdollistaa 32 % suuruisen lähdeveron maksamisen tämän sijaan. Kyse on täten verohuojennuksesta. Verohuojennuksille on ominaista mm. se, että ne myönnetään rajalliselle joukolla verovelvollisia tai esimerkiksi tietynlaisen toiminnan harjoittajille.<sup>3</sup> Avainhenkilöverotuksen piirissä on viime vuosina ollut noin 400–750 henkilöä vuosittain.<sup>4</sup>

Kevyempi verotus asettaa avainhenkilöt ainakin periaatteen tasolla eriarvoiseen asemaan verrattuna suomalaisiin palkansaajiin (progressiivinen verotus) sekä myös rajoitetusti verovelvollisiin (35 % lähdevero).<sup>5</sup> Yhdenvertaisuus on Suomen perustuslain (11.6.1999/731, PL) 6 §:ssä turvattu perusoikeus, jossa kielletään kenenkään asettaminen eri asemaan henkilöön liittyvän syyn perusteella, ellei tällaisen syrjivän kohtelun peruste ole hyväksyttävä. Erityisesti tuloverotuksessa yhdenvertaisuuden on katsottu kytkeytyvän

---

<sup>1</sup> Nykänen, Pekka, Yleisesti verovelvollisen luonnollisen henkilön verotus. Luento 17.3.2020 opintojaksolla ”Kansainvälinen verotus”. Tampere: Tampereen yliopisto.

<sup>2</sup> Malmgren - Myrsky 2017, s. 276.

<sup>3</sup> Söderlund 2009.

<sup>4</sup> HE 24/2019 vp, s. 6.

<sup>5</sup> Verohallinto 2019.

voimakkaasti siihen, että samanlaisessa asemassa olevia kohdellaan verotuksellisesti samalla tavalla.<sup>6</sup>

Perustuslain yhdenvertaisuuspykälä kuuluu perustuslain 2. lukuun, jossa säädetään kansalaisten perusoikeuksista. Yhdenvertaisuutta ja tasa-arvoa koskevat säännökset ovat tunnustettu lähes kaikissa eurooppalaisissa perustuslaeissa. Yhdenvertaisuusperiaate on myös vakiintunut periaate EU-oikeudessa ja se on lisäksi kirjattu myös Euroopan unionin perusoikeuskirjaan (20. artikla). Sen lisäksi, että perusoikeudet koskevat suomalaisia, koskevat ne myös Suomessa asuvia ulkomaalaisia.<sup>7</sup>

Verotus tai verolait eivät ole mitenkään yhdenvertaisuussäätelyn ulkopuolella<sup>8</sup>, vaikka verotuksesta itsestään säädetäänkin toisessa perustuslain pykälässä, PL 81:ssä. Asian voi nähdä itse asiassa myös päinvastoin: verotuksessa ja verolainsäädännössä on kyse julkisen vallankäytön ytimeen kuuluvasta oikeudesta. Tällöin voidaan katsoa, että yksilön perusoikeussuoja on nimenomaan korostetun korkea.<sup>9</sup>

Verotuksen yhdenvertaisuuskysymykset eivät ole olleet kovasti tapetilla viime vuosien aikana. Yksi selittävästä tekijöistä voi olla PL 81 § pykälä, joka asettaa verottamiselle vaatimuksen lakisidonnaisuudesta. Samoin osasyynä voinee olla se, että Suomen verojärjestelmässä on etenkin EVL:n ja TVL:n puolella vahvana pääsääntönä veronalaisuus, jolloin poikkeuksia ja vähennyksiä on mittava määrä. Näin ollen erilaiset verotuet ja vähennysjärjestelmät voidaan kokea tavallisina ja perusteltuina. Lisäksi täytyy muistaa, että Suomen nykyinen perustuslaki on verrattain uusi, ja ihmis- ja perusoikeuskysymyksissä on ollut paljon tekemistä muillakin oikeudenaloilla.

## 1.2. Tutkimuskysymykset

Tässä tutkielmassa on tarkoitus selvittää, miten avainhenkilölaki ja avainhenkilöiden lähdeverotus näyttäytyy suhteessa yhdenvertaisuuteen, erityisesti perustuslain 6 §:än 1. ja 2. momenttiin sekä yhdenvertaisuuslain (13.12.2014/1325) 8. ja 11. §:ään. Yhdenvertaisuuden vaatimus on yksi keskeisimmistä perusoikeuksista, mutta lain sanamuoto sekä perustuslain

---

<sup>6</sup> Nykänen 2017, s. 226.

<sup>7</sup> Tuomas Ojanen ja Martin Scheinin: ”Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kieltö” teoksessa Pekka Hallberg (toim.): Perusoikeudet. 2005.

<sup>8</sup> Ks. esim. PeVL 52/2016 vp ja KHO 2016:180.

<sup>9</sup> HE 1/1998 vp, s. 74 ja Nykänen 2017, s. 225–226.

6 §:ssä sekä yhdenvertaisuuslaissa antaa mahdollisuuden poiketa yhdenvertaisuusperiaatteesta. Perustuslain 6 §:ssä poikkeamisperusteeksi mainitaan ”hyväksyttävä peruste”, yhdenvertaisuuslaissa taas (11 §) todetaan, ettei erilainen kohtelu ole syrjintää ”jos se perustuu lakiin ja sillä muutoin on hyväksyttävä tavoite ja keinot tavoitteen saavuttamiseksi ovat oikeasuhtaisia”.

Avainhenkilölain yhdenvertaisuusnäkökulma on jo vuoden 2019 lainvalmisteluvaiheessa havaittu. Tällöin se johti lakialoitteeseen avainhenkilöverotuksen poistamisesta kokonaan, ja myös osassa asiantuntijalausuntoja otettiin kantaa siihen, että avainhenkilöiden verokohteluun liittyy yhdenvertaisuuden kannalta ongelmallisia piirteitä.<sup>10</sup> Tutkielman päätutkimuskysymyksen voisi tiivistää seuraavaan muotoon: ”Onko avainhenkilölain tekemä poikkeus yhdenvertaisuudesta juridisesta näkökulmasta perusteltua?”. Hieman tarkemmin ottaen tavoitteena on siis selvittää, onko avainhenkilölaki perusteltu poikkeama sekä perustuslain 6 §:stä että yhdenvertaisuuslain 8 §:stä. Tähän tutkimuskysymykseen pyritään vastaamaan ottamalla mahdollisimman tarkasti käsittelyyn avainhenkilölain, perustuslain 6 §:n sekä yhdenvertaisuuslain taustat ja tavoitteet, saatavilla oleva oikeuskäytäntö sekä oikeuskirjallisuus ja muut relevantit lähteet. Tämän lisäksi tarkastelun kohteena on luonnollisesti avainhenkilöiden verotusta kohtaan esitetty kritiikki.

Varsinaisen päätutkimuskysymyksen lisäksi työssä selvitetään myös, voiko yhdenvertaisuuslaki estää vastaavien lakien säätämisen tulevaisuudessa ja/tai ennen pitkää kumota nykyisen avainhenkilölain. Tavoitteena on lisäksi avata avainhenkilölain sisältö sekä käsiteltävät yhdenvertaisuussäännökset lukijalle mahdollisimman tarkasti. Olennainen osa avainhenkilöverotuksen voimaansaattamista on ollut myös se, että Suomen yleisissä verrokkimaissa, esimerkiksi muissa Pohjoismaissa, on avainhenkilöille voimassa vastaavanlainen verohuojennus.<sup>11</sup> Tämän vuoksi tutkimuksessa pyritään myös vastaamaan siihen, miten avainhenkilöverotus on järjestetty Suomen verrokkimaissa.

Pitkälle meneviä johtopäätöksiä siitä, miten avainhenkilöiden verotus on järjestetty Suomen verrokkimaissa, ei tämän tutkimuksen puitteissa ole kuitenkaan aineiston laajuuden vuoksi

---

<sup>10</sup> Ks. esim. LA 13/2019, SAK:n asiantuntijalausunto koskien hallituksen esitystä (HE 24/2019 vp) eduskunnalle laeiksi vuoden 2020 tuloveroasteikosta sekä tuloverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta sekä ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta annetun lain 3 ja 12 §:n muuttamisesta, Akava ry:n n asiantuntijalausunto koskien em. lakiesitystä sekä Nykänen 2016, s. 2.

<sup>11</sup> Urpilainen 2013, s. 2–3.

mahdollista tehdä. Tarkastelu jää siis pintapuoliseksi, ja siinä keskitytään vertailemaan verotuen muotoa. Samoin tutkimusaiheen ulkopuolelle on rajattu myös muut ulkomailta Suomeen tulevien erityisryhmien verokohtelukysymykset, joita on useita.<sup>12</sup> Tässä työssä ei myöskään paneuduta ylikansalliseen sääntelyyn, jota erityisesti löytyy yhdenvertaisuutta ja syrjintää koskevista kysymyksistä. Tämä johtuu siitä, että ylikansallinen sääntely on hyvin yleisluontoista ja keskittyy nähdäkseni pääasiassa esimerkiksi rotu- ja sukupuolikysymyksiin. Täten en pidä ylikansallista sääntelyä kovinkaan merkittävänä tutkimusaiheena tämän tutkimuksen tutkimuskysymysten kannalta. Tutkimuksessa keskitytään siis yksinomaan avainhenkilöverotukseen, yhdenvertaisuuspykäliin (PL ja YhdenvertaisuusL) ja näiden keskinäiseen suhteeseen.

### 1.3. Tutkimusmetodi ja -aineisto

Tämän tutkielman päämetodi on lainopillinen. Lainoppi tulkitsee ja systematisoi voimassa olevaa oikeutta. Lainopin tehtävänä on selvittää oikeusnormilauseiden sisältöä. Samoin sen tehtävänä voidaan pitää oikeusperiaatteiden punnintaa ja yhteensovittamista.<sup>13</sup> Tässä tutkielmassa yritetään lainopin systematisoinnin kautta tarkastella, onko avainhenkilöverotus osa johdonmukaista oikeusjärjestelmää, ja vastaako se hyvän oikeusjärjestelmän vaatimuksia. Tulkintakannanotoissa taas esille nousee esimerkiksi se, mitä tarkoitetaan jo mainitulla hyväksyttävällä perusteella yhdenvertaisuuden rajoittamisen yhteydessä.

Oikeudenalajaottelullisesti tutkielma on sekoitus vero-oikeutta sekä valtiosääntöoikeutta. Kategorisesti nämä molemmat voidaan jakaa yksityis- ja julkisoikeudellisessa jaottelussa julkisoikeuteen kuuluviksi. Valtiosääntöoikeus muodostaa oman osa-alueensa julkisoikeuden osa-alueena, kun taas vero-oikeutta voidaan pitää hallinto- ja edelleen finanssioikeuden alaan kuuluvana.<sup>14</sup> Toisaalta esimerkiksi jäämistöoikeuteen, joka on yksityisoikeuteen kuuluva oikeudenala, sisältyy perintöön ja testamenttiin koskeva sääntely.<sup>15</sup> Tässä mielessä vero-oikeuden, johon kuuluu sekä perintö- että lahjaverotus,

---

<sup>12</sup> Verohallinto 2019.

<sup>13</sup> Hirvonen 2011, s. 21–25.

<sup>14</sup> Nykänen 2019, Oikeudenalat s. 33 teoksessa Pekka Nykänen (toim.) Johdatus oikeusjärjestykseen sekä samassa teoksessa Urpilainen, Vero-oikeus s. 172.

<sup>15</sup> Nykänen 2019, s. 29.

voidaan katsoa olevan yhteydessä myös yksityisoikeuteen.<sup>16</sup> Vero-oikeuden alalla avainhenkilöverotusta käsitellään tyypillisesti kansainvälisen verotuksen osa-alueena.

Keskeisimpinä oikeuslähteinä tutkielmassa käytetään avainhenkilölakia, perustuslakia (6 §) sekä yhdenvertaisuuslakia sekä näiden lakien esitöitä. Verotuksen yhdenvertaisuudesta on saatavilla hyvin niukasti sellaista oikeuskäytäntöä, jolla olisi ennakkopäätösarvoa. Korkeimman hallinto-oikeuden tapaus KHO 2016:180 on kuitenkin sellainen prejudikaatti, jossa KHO on ottanut kantaa verotuksen yhdenvertaisuuteen. Muista lähteistä oikeuskirjallisuus, Euroopan unionin lainsäädäntö sekä avainhenkilölain ympärillä käyty asiantuntijakeskustelu ovat myös tutkielman keskeisiä oikeuslähteitä. Myös perustuslakivaliokunnassa verotuksen yhdenvertaisuus on ollut aiemmin esillä (esim. PeVL 52/2016 ja 53/2016), joskaan avainhenkilösääntelyyn itseensä perustuslakivaliokunta ei ole lakia säädettäessä vuonna 1995 tai vuonna 2019 lakia muutettaessa pysyväksi ottanut kantaa. Muun muassa tähän perustuslakivaliokunnan lausuntoon pureudutaan tässä tutkielmassa, sillä sen avulla voidaan vetää johtopäätöksiä perustuslakivaliokunnan yleisestä kannasta verohuojennuksiin, joilla selkeästi suositaan tiettyä verovelvollisryhmää.

---

<sup>16</sup> Ericsson & Aalto 1998, s. 411–418.

## **2. Avainhenkilölaki ja tutkimuksen kannalta relevantit yhdenvertaisuussäännökset**

### **2.1. Avainhenkilölaki**

Avainhenkilöverotuksesta säännellään laissa ulkomailta tulevan palkansaajan lähdeverosta, eli avainhenkilölaissa. Kuten jo johdanto-osuudessa mainittiin, antaa avainhenkilölaki tiettyjen edellytysten täytyessä ulkomaiselle verovelvolliselle mahdollisuuden päästä 32 % lähdeveron piiriin. Nämä edellytykset käyvät ilmi avainhenkilölain 2 §:stä:

- 1) Henkilö tulee tuloverolain mukaan Suomessa yleisesti verovelvolliseksi työskentelyn alkaessa.
- 2) Henkilölle maksettava rahapalkka on vähintään 5800 euroa kuukaudessa koko työskentelyn ajan.
- 3) Hän työskentelee sellaisessa tehtävässä tai tehtävissä, jossa edellytetään erityistä asiantuntemusta.
- 4) Hän ei ole Suomen kansalainen eikä ole ollut Suomessa yleisesti verovelvollisena työskentelyn alkamisvuodesta lukien viitenä edellisenä vuonna.

Avainhenkilölain 5 §:n mukaan lain soveltaminen edellyttää kaikkien edellä mainittujen kohtien täyttymistä yhtä aikaa, sekä verovelvollisen omatoimista hakeutumista avainhenkilöverotuksen piiriin. Hakemus tehdään kirjallisesti Verohallinnolle.<sup>17</sup> Hakemus on tehtävä viimeistään 90 päivää työtehtävien alkamisen jälkeen (AvainhenkilölL 4 §).

Esitettyyn vaatimusten listaan on hyvä tehdä muutamia huomioita. Ensimmäinen kohta antaa sanamuodon perusteella olettaa, että työntekijän tulee muuttaa Suomeen kirjaimellisesti työskentelyn alkamispäivänä. Näin ei kuitenkaan ole, vaan käytännössä työntekijä voi muuttaa Suomeen jo muutamia viikkoja ennen työskentelyn alkua. Tämä ei estä lähdeverotuksen piiriin pääsemistä, vaikka henkilö tulisikin yleisesti verovelvolliseksi välittömästi Suomeen muuttaessaan.<sup>18</sup> Yleisesti verovelvollisella tarkoitetaan henkilöä, jonka varsinainen asunto, koti, on Suomessa tai joka jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuuden kuukauden ajan. Tilapäinen poissaolo ei katkaise jatkuvuutta.<sup>19</sup> Esimerkiksi

---

<sup>17</sup> Verohallinto 2015.

<sup>18</sup> Malmgren-Myrsky 2017, s. 277.

<sup>19</sup> Malmgren-Myrsky 2017, s. 190–192.

Ruotsista Suomeen tuleva avainhenkilö, joka käytännössä voi viettää paljonkin esimerkiksi viikonloppujaan kotimaassaan, on tästä huolimatta siis Suomessa yleisesti verovelvollinen. Yleisesti verovelvollinen on TVL 9.1 §:n 1. kohdan mukaan verovelvollinen Suomeen maailmanlaajuisista tuloistaan.

Tässä kohtaa on myös hyvä huomata, että yleisesti verovelvollisen henkilön määritelmä ratkaistaan vain Suomen sisäisen lainsäädännön mukaan. Verosopimusten asuinvaltiota koskevilla säännöksillä ei siis ole merkitystä.<sup>20</sup> Yleisesti verovelvollisen luonnollisen henkilön määritelmän kaksi pääsääntöä on mainittu TVL 11.1 §:ssä: henkilö jatkuvasti oleskelee Suomessa yli kuusi kuukautta tai henkilön varsinainen asunto ja koti ovat täällä. Lähtökohtaisesti avainhenkilöiden kohdalla edellytyksistä ainakin toinen täyttyy.

Listan toisen kohdan rahapalkkavaatimuksella tarkoitetaan bruttotuloa. Palkasta maksettava vero maksetaan kokonaisuudessaan valtiolle (AvainhenkilöL 1.3 §). Lähdevero kattaa TVL:n mukaan suoritettavat verot, eli valtion tuloveron, kunnallisveron, kirkollisveron sekä vakuutetun sairausvakuutusmaksun.<sup>21</sup> Avainhenkilöiltä ei myöskään peritä sairaanhoito- tai päivärahamaksua.<sup>22</sup> Sen sijaan työnantajan sairaus-, työeläke- ja työttömyysvakuutusmaksut maksetaan normaalisti, ellei verovelvollinen kykene todistamaan kuuluvansa jonkin toisen maan sosiaaliturvan piiriin. Verotus on bruttoverotusta, eli siitä ei saa tehdä minkäänlaisia vähennyksiä.<sup>23</sup> Avainhenkilölain 5 § mukaan rahapalkan on myös tosiasiallisesti pysyttävä koko työskentelyn ajan 5800 eurossa tai sen yläpuolella. Jos palkka tippuu tämän alle, verotus toimitetaan koko työskentelyn ajalta normaalien tuloverotusta koskevien säännösten mukaan, ja peritty lähdevero luetaan tällöin ennakonpidätykseksi tai rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta annetun lain mukaiseksi lähdeveroksi.

Kolmantena listassa mainitaan erityisasiantuntijuuden vaatimus. Tästä kohdasta on yksi poikkeus. Jos ulkomailta tuleva palkansaaja tulee Suomeen toimiakseen opettajana yliopistoon, ammattikorkeakouluun, muuhun ylempään oppilaitokseen tai harjoittamaan yleiseen etuun tähtäävää tieteellistä tutkimusta, voi henkilö päästä ilman erityistä asiantuntemustakin lähdeveron piiriin. Myöskään rahapalkkavaatimusta ei tässä tilanteessa

---

<sup>20</sup> KHO 1979 II B 508.

<sup>21</sup> Malmgren-Myrsky 2017, s. 276.

<sup>22</sup> Verohallinto 2015.

<sup>23</sup> Malmgren-Myrsky 2017, s. 280.

ole (AvainhenkilöL 2.2 §). Toisaalta huomionarvoista on se, että normaali progressiivinen verotus saattaa olla verorasituksen kannalta verovelvolliselle edullisempi ratkaisu, jos bruttopalkka laskee selkeästi alle 5800 euron. Avainhenkilölaissa ei eritellä, mitkä tehtävät ovat sellaisia, joissa ”erityisen asiantuntemuksen” kriteerit täyttyvät. Lain esitöissä onkin todettu, että käytännössä rahapalkan edellytyksen täyttyminen riittää siihen, että tehtävää voidaan pitää erityistä asiantuntemusta vaativana.<sup>24</sup> Lakia on kuitenkin sovellettu ainakin ulkomailta tuleviin johtajiin, urheilijoihin sekä valmentajiin.<sup>25</sup>

Avainhenkilöverotuksen piirissä on mahdollista olla enintään 48 kuukauden ajan. Avainhenkilöverotuksella on myös progressiovaikutus. Tämä tarkoittaa sitä, että mikäli verovelvollinen saa muuta kuin avainhenkilölain alaista palkkatuloa, vaikuttaa avainhenkilöverotus tämän toisen tulon progressioon korottavasti (AvainhenkilöL 6 §). Avainhenkilöverotuksen etua verrattuna normaaliin progressiiviseen verotukseen ei voida tarkasti laskea, sillä avainhenkilöillä ei ole oikeus tehdä esimerkiksi tulonhankkimisvähennyistä tai muitakaan vähennyksiä tulostaan. Valtiovarainvaliokunnassa on kuitenkin esitetty, että ero suomalaisen ja ulkomaisen huippuosaaajan verokohtelussa voi nousta 22 %:in suuruiseksi.<sup>26</sup>

## **2.2. Avainhenkilölain tavoitteet ja perustelut sekä vastaava sääntely muissa maissa**

Avainhenkilölaki muutettiin pysyväksi vuoden 2020 alusta. Sitä ennen laki oli voimassa määräaikaisena vuodesta 1996 asti, ja sen määräaikaisuutta jatkettiin useaan otteeseen. Ainoa katkos lain soveltamiseen vuoden 1996 jälkeen on ollut vuonna 2000. Katkos johtui siitä, että uuden EU-sääntelyn vuoksi oli epäselvää, voidaanko avainhenkilölakia enää soveltaa.<sup>27</sup> Alun perin avainhenkilön oli mahdollista päästä lähdeverotuksen piiriin 24 kuukauden ajaksi, mutta lakia muutettiin vuoden 2007 alusta niin, että maksimiaikaa lähdeverotuksen piirissä olemiseen pidennettiin 48 kuukauteen.

Jo vuoden 1995 hallituksen esityksestä käy ilmi, että avainhenkilölain päätavoite on houkutella ulkomaisia asiantuntijoita Suomeen. Hallituksen esityksestä käy ilmi, että

---

<sup>24</sup> HE 76/1995 vp, s. 8.

<sup>25</sup> Malmgren-Myrsky 2017, s. 277.

<sup>26</sup> VaVM 12/2019 vp, s. 13.

<sup>27</sup> HE 103/2006 vp, s. 1.



tilannetta, jossa ulkomainen henkilö tulee Suomeen niin, että hänestä tulee yleisesti verovelvollinen eli hänen verotuksensa toimitetaan samalla tavalla kuin muidenkin palkansaajien, pidettiin ongelmallisena. Jo tuolloin oli voimassa rajoitetusti verovelvollisille myönnettävä 35 % lähdevero. Verokevennystä perusteltiin myös siten, että lyhyt, maksimissaan kahden vuoden pituinen ei anna avainhenkilölle mahdollisuutta käyttää julkisin varoin rakennettua infrastruktuuria ja julkisia palveluja siten, että avainhenkilön verottaminen normaaliin tapaan olisi perusteltua. Esityksessä esille nousi myös Suomen lähtömaata todennäköisesti korkeammat elinkustannukset.<sup>28</sup>

Myös vuonna 2019, kun hallitus esitti avainhenkilölain muuttamista pysyväksi ja avainhenkilöiden lähdeveroprosentin keventämistä 35:stä 32 prosenttiin (HE 24/2019), tulivat nämä samat näkökulmat esiin. Hallituksen esityksessä todettiin, ettei tarve ulkomaisten osajien saamiselle ole muuttunut. Esityksessä viitataan myös Valtioneuvoston kanslian kevään 2019 raporttiin, jossa todetaan, että avainhenkilöverotus vaikuttaa Suomen kannalta perustellulta ja järkevältä veropolitiikalta. Valtiovarainvaliokunnan mietinnössä hallituksen esityksestä nostettiin esille myös se, että pysyvä laki helpottaa verotuksen ennakoitavuutta.<sup>29</sup> Lähdeveroprosentin laskua on vuonna 2019 puolestaan perusteltu sillä, että ansiotulojen verotus yleisesti on keventynyt vuosien 1996 ja 2019 välillä, joten avainhenkilöverotuksesta saatava etu suhteessa normaaliin progressiiviseen veroon on kaventunut. Samoin lähdeveron keventämistä perusteltiin sillä, että se tekee Suomesta asiantuntijoiden kannalta houkuttavamman vaihtoehdon.<sup>30</sup>

Etenkin hallituksen esityksessä 76/1995 vp, eli alkuperäisessä avainhenkilölain esityksessä, on myös esitelty muiden maiden vastaavia järjestelyjä. Avainhenkilöverotusta voidaankin pitää yhtenä kansainvälisen verokilpailun muotona.<sup>31</sup> Vuonna 2018 avainhenkilöverotus oli Suomen lisäksi käytössä muista Pohjoismaista Ruotsilla, Norjalla ja Tanskalla, sekä useammalla Keski-Euroopan maalla. Ruotsissa avainhenkilölle tarjotaan 25 % suuruista vähennystä verotettavasta tulosta, mikäli avainhenkilö tienaa yli 8600e/kk tai toimii tutkijana, specialistina tai alalla, jossa työvoimasta on pulaa. Avainhenkilökohtelun kesto on 3 vuotta. Norjassa vähennys on 10 % verotettavasta tulosta (mutta enintään 4100e vuodessa),

---

<sup>28</sup> HE 76/1995 vp, s. 7–8.

<sup>29</sup> VaVM 12/2019 vp, s. 6.

<sup>30</sup> HE 24/2019, s. 13 ja Kalin ym. 2019, s. 65 ja 67.

<sup>31</sup> Kalin ym. 2019, s. 65.

ja sääntely koskee vain henkilöitä, jotka ovat maassa alle kaksi vuotta. Sen sijaan rahapalkan tai erityisasiantuntemuksen vaatimuksia ei ole. Tanskassa avainhenkilöille puolestaan tarjotaan 27 % tasaveroa, vaatimuksena yli 8700 euron kuukausipalkka tai tutkijana toimiminen. Avainhenkilöverotuksen piirissä on mahdollista olla 8 vuotta.<sup>32</sup>

Tanskan ja Ruotsin avainhenkilöverotus, lukuun ottamatta huomattavasti korkeampaa kuukausipalkkavaatimusta, vaikuttaa vertailun perusteella selkeästi Suomen mallia edullisemmalla avainhenkilölle. Norjan avainhenkilöverotus on järjestetty hieman eri tavalla kuin Suomessa, mutta lukujen valossa se näyttää olevan lähimpänä Suomen mallia. Avainhenkilöverotuksessa on siis kyse myös kansainvälisestä verokilpailusta. Suomen kannalta vaikuttaisi siltä, että avainhenkilöitä pyritään houkuttelemaan ennemminkin alhaisemmalla bruttotulovaatimuksella kuin erityisen alhaisella veroprosentilla tai suurehkolla vähennyksellä verotettavasta tulosta. Tämä todennäköisesti johtaa siihen, että Suomi on Ruotsia ja Tanskaa houkuttelevampi vaihtoehto avainhenkilöille, joiden palkka on 5800–8600 euroa kuukaudessa.

Valtioneuvoston kanslian vuonna 2019 julkaisemassa Verotuksen muutospainet ja tulevaisuus -selvityksessä on mainittu avainhenkilöverotuksen vaikuttavan Suomen kannalta järkevältä ja perustellulta politiikalta.<sup>33</sup> Tähän selvitykseen oli viitattu myös hallituksen esityksessä 24/2019, eli siinä esityksessä, jossa esitettiin avainhenkilöverotuksen vakinaistamista ja lähdeveroprosentin pudottamista 32 %:iin. Toisaalta kummassakaan näistä ei eritelty, minkä takia avainhenkilöverotus on Suomelle järkevää tai perusteltua.

### **2.3. Perustuslain 6 § ja yhdenvertaisuuslaki**

Perustuslain 6 §:ssä säädetään yhdenvertaisuudesta. Yhdenvertaisuus voidaan jakaa muodolliseen ja tosiasialliseen yhdenvertaisuuteen, joista muodollinen yhdenvertaisuus tarkoittaa sitä, että kaikkia oikeudellisesti samanlaisia tapauksia kohdellaan samalla tavalla. Oikeus ei saa huomioida niitä ihmisten välisiä ominaisuuksia, joilla ei lain mukaan ole merkitystä ratkaistavana olevassa asiassa. Tällaisia ovat esimerkiksi ikä tai sukupuoli. Tosiasiallisella yhdenvertaisuudella puolestaan tarkoitetaan sitä, että kiinnitetään huomiota

---

<sup>32</sup> Kalin ym. 2019, s. 81.

<sup>33</sup> Kalin ym. 2019, s. 65–67.

yhteiskunnan eriarvoisuuteen ja pyritään poistamaan eriarvoisuutta.<sup>34</sup> Esimerkiksi yhdenvertaisuuslaissa tosiasiallinen yhdenvertaisuus on huomioitu 9 §:ssä, jossa säädetään positiivisesta erityiskohtelusta. Pykälässä todetaan, ettei sellainen syrjintä, jonka tarkoituksena on tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistäminen, ole syrjintää. Tosiasiallinen yhdenvertaisuus voi toisinaan jopa nimenomaisesti edellyttää jonkin heikommassa asemassa olevan väestöryhmän erityiskohtelua.<sup>35</sup> Perusoikeusjaottelussa yhdenvertaisuuden katsotaan kuuluvan kansalais- ja poliittisiin oikeuksiin.<sup>36</sup>

Perustuslain 6 §:n 1. momenttiin sisältyy yleinen yhdenvertaisuussäännös. Tämä yleislauseke on ollut voimassa jo ennen vuoden perustuslakiuudistusta. 1. momentissa todetaankin melko yleisluontoisesti kaikkien ihmisten olevan yhdenvertaisia lain edessä. Viranomaisten ja tuomioistuinten näkökulmasta tämä tarkoittaa sitä, että lain soveltamisessa on kohdeltava kaikkia osapuolia tasavertaisesti ja objektiivisesti. Tuomioistuimet tai viranomaiset eivät saa kiinnittää lain sallimien seikkojen lisäksi muihin asioihin.<sup>37</sup> Yleiseen yhdenvertaisuussäännökseen on katsottu sisältyvän sekä vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa että mielivallan kieltö.<sup>38</sup> Yhdenvertaisuussäännös esittää kuitenkin ajatuksen perinteisen yhdenvertaisuuden lisäksi myös tosiasiallisesta yhdenvertaisuudesta.<sup>39</sup>

PL 6.2 §:ään on puolestaan sisällytetty syrjinnän kieltö. Syrjinnän käsitteellä tarkoitetaan välitöntä ja välillistä syrjintää, ohjetta tai käskyä syrjiä sekä häirintää.<sup>40</sup> Momentissa mainitaan, että henkilön asettaminen eriarvoiseen asemaan esimerkiksi sukupuolen, uskonnon tai mielipiteen takia ilman hyväksyttävää syytä ei ole sallittua. 6.2 §:ssä mainitaan yhteensä yhdeksän erilaista kiellettyä syrjintäperustetta. Lista ei ole tyhjentävä, vaan siihen on kirjattu suomalaisen yhteiskunnan kannalta merkittävimmät syrjinnän muodot.<sup>41</sup> Momentin lopussa mainitaankin, että syrjintä on kielletty myös muuhun henkilöön

---

<sup>34</sup> Tuomas Ojanen ja Martin Scheinin: ”Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kieltö” teoksessa Pekka Hallberg (toim.): Perusoikeudet. 2005.

<sup>35</sup> Eriksson 1996, s. 863.

<sup>36</sup> Ojanen 2016, s. 138.

<sup>37</sup> Eriksson 1996, s. 867.

<sup>38</sup> Tuomas Ojanen ja Martin Scheinin: ”Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kieltö” teoksessa Pekka Hallberg (toim.): Perusoikeudet. 2005.

<sup>39</sup> HE 309/1993, s. 43 ja PeVL 31/2014, s. 3.

<sup>40</sup> HE 19/2014 vp, s. 8.

<sup>41</sup> HE 44/2003 vp, s. 6.

perustuvan syyn perusteella. Käytännössä siis syrjintä minkään henkilöön liittyvän syyn perusteella on kiellettyä, ja edellä mainittu lista toimii vain esimerkinomaisena.

Syrjintäkiellon yhteydessä on olennaista huomata nimenomaan hyväksyttävän perusteen vaatimus. Syrjintäkielto ei siis ole ehdoton, ei edes momentissa erikseen mainittujen syrjintäperusteiden osalta<sup>42</sup> vaan hyväksyttävän perusteen edellytykset täyttävä syrjintä on sallittua. Myös EIT:n kanta on se, että hyväksyttävyyden ja objektiivisuuden täyttävä erilainen kohtelu ei ole syrjintää.<sup>43</sup> Toisaalta hyväksyttäväkään peruste ei oikeuta sellaiseen ihmisten väliseen erotteluun, jos erottelu on äärimmäisen jyrkkää.<sup>44</sup> Se, mikä tällainen hyväksyttävä peruste voisi esimerkiksi olla, ei laissa avata. Lain esitöistä käy ilmi, että hyväksyttävän perusteen ”vahvuuden” tulee olla erityisen vahvat, jos syrjintä tapahtuu jonkin momentissa erikseen mainitun seikan perusteella.<sup>45</sup> Koska positiivinen erityiskohtelu kuitenkin on sallittua, voidaan varmuudella sanoa, että hyväksyttävä peruste syrjintäkiellosta poikkeamiseen on heikommassa asemassa olevan ihmisryhmän suosiminen, esimerkiksi työhaussa.<sup>46</sup> Positiivista erityiskohtelua käsitellään tarkemmin hieman myöhemmin. Samoin rajanvetoa toiseen suuntaan voidaan tehdä EIT:n vuoden 2005 ratkaisusta: tietyt erotteluperusteet ovat niin ehdottomat, että niiden perusteella tapahtuvaa syrjintää ei voida mitenkään perustella.<sup>47</sup>

Yhdenvertaisuuslaki on yhdenvertaisuutta koskeva yleislaki. Laki tuli alun perin voimaan vuonna 2004, mutta sitä pidettiin sekavana, joten lakia ryhdyttiin uudistamaan jo vuonna 2007.<sup>48</sup> Nykyinen yhdenvertaisuuslaki on ollut voimassa vuodesta 2015 alkaen. Yhdenvertaisuuslain taustalla ovat EU:n antamat syrjintä- ja työsyryntädirektiivit 2000/43/EY ja 2000/78/EY.<sup>49</sup> Alun perin laki tuli voimaan vuonna 2004, mutta samanlaista yhdenvertaisuuslauseketta kuin perustuslaissa ei yhdenvertaisuuslaista löydy. Sen sijaan syrjintäkielto sisältyy myös yhdenvertaisuuslakiin, tarkemmin sen 8 §:än. Yhdenvertaisuuslain syrjintäkielto on myös siinä mielessä perustuslain vastaavaa laajempi,

---

<sup>42</sup> Tuomas Ojanen ja Martin Scheinin: ”Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kieltö” teoksessa Pekka Hallberg (toim.): Perusoikeudet. 2005.

<sup>43</sup> Andrejeva v. Latvia, 2009.

<sup>44</sup> Ahtela ym. 2006, s. 180.

<sup>45</sup> HE 309/1993 vp.

<sup>46</sup> Honkamaa 202.0

<sup>47</sup> Timishev v. Venäjä, 2005.

<sup>48</sup> Tuomas Ojanen ja Martin Scheinin: ”Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kieltö” teoksessa Pekka Hallberg (toim.): Perusoikeudet. 2005.

<sup>49</sup> HE 44/2003 vp, s. 32 ja HE 19/2014, s. 6.

että erityisiä syrjäntäperusteita on pykälässä mainittu enemmän kuin sen pohjana olevissa direktiiveissä<sup>50</sup> sekä PL 6.2 §:ssä. Esimerkiksi seksuaalinen suuntautuminen on sellainen kielletty syrjäntäperuste, joka on sisällytetty yhdenvertaisuuslain 8 §:än, muttei PL 6.2 §:än.

Yhdenvertaisuuslaki sisältää myös – toisin kuin perustuslaki – oman pykälänsä positiivisesta erityiskohtelusta. Yhdenvertaisuuslain 9 §:ssä todetaan tiivistettynä, ettei sellainen erilainen kohtelu, jonka tarkoituksena on tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistäminen, ole syrjäntää. Positiivinen erityiskohtelu muodostaa lakiin kirjoitetun poikkeuksen muodollisesta yhdenvertaisuudesta ja syrjäntän kiellosta. Positiivisen erityiskohtelun tavoitteena on se, että yhteiskunnassa heikommassa asemassa kuin muut – esimerkiksi vanhukset tai vammaiset – voisivat saada samoja mahdollisuuksia vaikkapa työelämässä kuin muut.<sup>51</sup> Positiivinen erityiskohtelu ei sinänsä ole tämän tutkielman kannalta kovinkaan olennaisessa osassa. Pidän kuitenkin tärkeänä huomata, että avainhenkilöiden osalta positiivista erityiskohtelua ei voida pitää lähdeveroprosentin oikeuttajana. Avainhenkilöt eivät lähtökohtaisesti ole yhteiskunnan heikossa asemassa olevia, vaan pikemminkin päinvastoin.

Yhdenvertaisuuslaissa on täsmennetty myös perustuslain melko epäselvää ”hyväksyttävän perusteen” vaatimusta poiketessa yhdenvertaisuussäännöksistä. Lain 11 §:n mukaan syrjäntän käytöksen pitää perustua lakiin, sillä tulee olla hyväksyttävä tavoite ja keinojen tavoitteen saavuttamiseksi tulee olla oikeasuhtaisia. Alun perin hallituksen esityksessä HE 19/2014 vp esitettiin, että pelkkä lailla säätämisen vaatimuksen toteutuminen riittäisi oikeuttamaan erilaisen kohtelun; perustuslakivaliokunta kuitenkin piti tätä kannanottoa ongelmallisena.<sup>52</sup> Näin ollen pelkkä lailla erityiskohtelusta säätäminen ei takaa sitä, etteikö jokin toimi voisi rikkoa PL:n ja yhdenvertaisuuslain säännöksiä.

#### **2.4. Perustuslain 106 § ja perustuslain yleiset rajoittamisperusteet**

Perustuslain 106 §:n mukaan tuomioistuin voi käsiteltävässä asiassa antaa etusijan perustuslaille, mikäli tavallisen tasoisen lain säännöksen soveltaminen olisi ristiriidassa perustuslain kanssa. Tämä perustuslain etusijaperiaate koskee kuitenkin vain tuomioistuimen kulloinkin ratkaistavissa olevia asioita. Yleisesti ottaen PL 106 §:ä ja siitä

---

<sup>50</sup> HE 44/2003, s. 25–26.

<sup>51</sup> Nieminen 2019, s. 591–592.

<sup>52</sup> PeVL 31/2014, s. 7.

tuomioistuimille seuraavaa velvoitetta voidaan kutsua perusoikeusmyönteiseksi tai perustuslainmukaiseksi laintulkinnaksi. Käytännössä tilanteet, jossa PL 106 tulisi tuomioistuinkäsittelyn aikana sovellettavaksi, ovat äärimmäisen harvinaisia.<sup>53</sup> Tätä saattaa selittää myös se, että pykälän käyttö tulee kyseeseen vain, jos perusoikeusmyönteisen tulkinnan avulla ei saada ristiriitaa poistettua.<sup>54</sup>

Tuomioistuimen arvioitavaksi tulee vain ilmeinen ristiriita perustuslain ja tavallisen tasoisen lain kanssa. Sillä ei ole siis valtuutta ottaa kantaa esimerkiksi siihen, onko tavallisen tasoisen laki tulkinnanvarainen suhteessa perustuslakiin. Etukäteinen kontrollointi on pitkälti eduskunnan perustuslakivaliokunnan vastuulla<sup>55</sup>, jolle on PL 74 §:ssä myös annettu vastuu käsitellä lakiesitysten perustuslainmukaisuutta ja suhdetta kansainvälisiin ihmisoikeussopimuksiin.

Perusoikeuksien rajoittaminen tarkoittaa sitä, että perusoikeutta kavennetaan tai perusoikeuden yksilölle antamaan suojaan puututaan julkisen vallan toimenpitein.<sup>56</sup> Myöskään perusoikeudet eivät siis ole siinä mielessä rajoittamattomia, että myös perustuslain antamasta suojasta voidaan poiketa.<sup>57</sup> Vaikka perusoikeussäännöksessä ei olisi mainintaa sen rajoitettavuudesta, esimerkiksi toisen henkilön perusoikeuksien turvaaminen tai painavat yhteiskunnalliset intressit saattavat joskus edellyttää poikkeamista henkilön perusoikeuksista.<sup>58</sup> Toisaalta perustuslain 6 §:n maininta hyväksyttävästä perusteesta ilmaisee jo itsessään lainsäätäjän mahdollisuuden yhdenvertaisuudesta poikkeamiseen.

Perusoikeuksien rajoittamisedellytyksiä ovat lailla säätämisen vaatimus, täsmällisyyden ja tarkkarajaisuuden vaatimus, rajoituksen hyväksyttävyyysvaatimus, perusoikeuden ydinalueen koskemattomuuden vaatimus, suhteellisuuden vaatimus, oikeusturvavaatimus ja vaatimus siitä, ettei rajoitus johda siihen, että se rikkoisi Suomen kansainvälisiä ihmisoikeusvelvoitteita.<sup>59</sup> Luettelo ei ole tyhjentävä, mutta pitää sisällään keskeisimmät

---

<sup>53</sup> PeVM 25/1994 vp, s. 4–5.

<sup>54</sup> Viljanen 2005, s. 317.

<sup>55</sup> HE 1/1996, s. 163.

<sup>56</sup> Viljanen 2001, s. 14.

<sup>57</sup> HE 309/1993 vp, s. 29.

<sup>58</sup> Viljanen 2001, s. 12.

<sup>59</sup> PeVM 25/1994 s. 4–5 ja Viljanen 2001, s. 37–38.

arvioitavat seikat.<sup>60</sup> On myös huomattava, että kaikkien seitsemän kohdan on täytyttävä yhtäaikaaisesti, jotta perusoikeuden rajoittamiselle on edellytykset.

Tämän tutkielman kannalta relevanttia on tarkastella edellä mainitusta listasta erityisesti rajoitusten hyväksyttävyyksivaatimusta ja suhteellisuuden vaatimusta. Perustuslakivaliokunnan mietinnössä PeVM 25/1994, jossa rajoitusperusteet on ensimmäisen kerran mainittu, mainitaan rajoituksen hyväksyttävyyden kohdalla, että rajoittamisen tulee johtua painavasta yhteiskunnallisesta tarpeesta. Samoin suhteellisuusvaatimuksen mukaisesti rajoitusten tulee olla välttämättömiä jonkin hyväksyttävän tavoitteen saavuttamiseksi. Näkemykseni mukaan sekä hyväksyttävyy- että suhteellisuusperiaatteen kohdalla mennään väkisinkin jossain määrin puhtaan oikeudellisen objektiivisuuden ulkopuolelle, enemmänkin arvojen ja poliittisen prosessin maailmaan. Tähän teemaan palataan tässä tutkielmassa myöhemmässä vaiheessa.

---

<sup>60</sup> Viljanen 2001, s. 38.

### **3. VEROTUKSEN JA YHDENVERTAISUUDEN VÄLINEN SUHDE**

#### **3.1. Verotuksen ja yhdenvertaisuuden oikeuskäytäntöä**

Johdanto-osuudessa tuotiin esille, ettei verotuksen ja yhdenvertaisuuden väliset kysymykset ole nousseet ainakaan suuressa määrin julkiseen keskusteluun tai julkisuuteen ylipäättäen. Aiheesta löytyy myös todella niukasti oikeuskäytäntöä. Tapauksessa KHO 2016:180 on kuitenkin käsitelty eläketulon lisäveron suhdetta yhdenvertaisuuteen, erityisesti PL 6.1 ja 6.2 §:iin. Pidän tätä ennakkopäätöstä myöhemmin käsiteltävien perustuslakivaliokunnan lausuntojen ohella tutkimusaiheen kannalta oleellisina, joten käsittelen seuraavaksi tapausta hieman tarkemmin.

Tapauksessa KHO 2016:180 valittaja katsoi, että vuonna 2013 voimaan tullut 6 %:in lisävero verovuonna yli 45000 euron eläketulon saaneiden henkilöiden eläketuloon oli perustuslain yhdenvertaisuuspykälän 1. ja 2. momenttien vastainen. Samoin valittaja katsoi lisäveron olevan EU:n työsyryjäntädirektiivin 2000/78 EY vastainen. Valitusta perusteltiin mm. siten, että eläketulon lisäverotus asettaa valittajan hänen ikänsä perusteella eriarvoiseen asemaan palkansaajien kanssa. Samoin valitusta perusteltiin sillä, että eläketulon lisäveroa ei voida pitää hyväksyttävänä poikkeuksena PL 6.2 §:stä. Direktiivin osalta KHO haki EU-tuomioistuimen ennakkoratkaisun, jossa todettiin, ettei lisävero ole ristiriidassa direktiivin kanssa. Arvioitavaksi jäi siten lisäveron ja perustuslain 6 §:n suhde. Tässä tapauksessa KHO katsoi, että eläketulon lisäveroa koskeva TVL 124 § ei ole ristiriidassa perustuslain kanssa. KHO katsoi, että eläketulon lisäveron päätavoite on fiskaalinen, ja se noudattelee muutenkin Suomessa pitkälti sovellettavaa veronmaksukykyisyyden periaatetta. Fiskaalinen verotus tarkoittaa verotusta, jolla pyritään tuomaan lisätuloja valtiolle ja veronmaksukykyisyys sitä, että eniten veroja maksavat ne, jotka siihen parhaiten kykenevät, yleensä hyvätuloiset. Lisäksi KHO mainitsi, että lisäveroa on perusteltu myös sillä, että sen tarkoituksena on tosiasiallisesti kaventaa eläketulon ja palkkatulon veroasteiden eroa ja kannustaa ikääntyneiden työelämässä jatkamista. Näiden seikkojen pohjalta KHO katsoi, että tässä tapauksessa TVL 124 § ei ole tulkinnanvarainen, eikä sen soveltaminen täten ole ilmeisessä ristiriidassa PL 106 §:n (perustuslain etusijaperiaate) kanssa. Valitus hylättiin.



Edellä kuvatusta oikeustapauksesta on syytä tehdä muutamia yksittäisiä huomioita. Ensinnäkin KHO toteaa perusteluissaan, ettei sen tehtävänä ole arvioida lakien perustuslainmukaisuutta ilman yhteyttä johonkin konkreettiseen oikeustapaukseen. KHO toteaa, että sen tehtävänä on huolehtia, että perustuslaille annetaan etusija yksittäisissä tapauksissa, ts. varmistaa, että yksittäisen asian ratkaisu on perustuslain mukainen.<sup>61</sup> Kuten jo kohdassa 2.3. mainittiin, näin ollen tuomioistuimen arvioitavaksi tulee perustuslain 106 §, jonka mukaan tuomioistuimen on annettava etusija perustuslaille, jos tavallisen tasoisen lain säännös olisi ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa. Tuomioistuimen arvioitavaksi tulee siis vain ilmeinen ristiriita, eikä esimerkiksi se, onko tilanne tulkinnanvarainen.<sup>62</sup>

On myös tärkeää huomata, että tämän tapauksen lähtökohdat ovat hyvin erilaiset suhteessa avainhenkilöverotukseen ja yhdenvertaisuuteen. Ensinnäkin valitusperusteena käytettiin sitä, että eläketulon lisävero on syrjäntäkiellon vastainen, koska verovelvollisen ikä vaikuttaa verokohteluun. Tällaista, ikäsyrjintään perustuvaa ulottuvuutta tuskin olisi kuvitteellisessa oikeudenkäynnissä, jossa arvioitaisiin avainhenkilöverotuksen ja yhdenvertaisuuden välistä suhdetta. Toisekseen KHO otti perusteluissaan huomioon sen, että eläketulon lisäveron päätarkoitus on fiskaalinen ja sen muutkin tavoitteet noudattelevat veropolitiikan yleisiä linjoja. Avainhenkilöiden verohuojennuksen tavoite sen sijaan ei ole fiskaalinen; itse asiassa Suomi menettää verotuloja noin viiden miljoonan euron edestä verrattuna tilanteeseen, jossa avainhenkilöverotusta ei olisi.<sup>63</sup> Tässä laskelmassa ei tosin olla otettu huomioon sitä, kuinka paljon avainhenkilöitä ja täten verotuloja avainhenkilöverotus on mahdollisesti Suomeen houkutellut. Hallituksen esityksessä 24/2019 vp arvioidaan, että huojennus tuo hieman lisää avainhenkilöitä Suomeen.

Edellä mainitut asiat huomioon ottaen, tästä tapauksesta yksinään ei voida vetää johtopäätöksiä siitä, miten vastaava tapaus ratkaistaisiin tilanteessa, jossa oikeusjutun kohteena olisi avainhenkilöverotus, tai siitä, kuinka perustuslainmukaisuus toteutuu avainhenkilöverotuksessa tai muissa tuloverotuksen muodoissa.<sup>64</sup> Tapauksessa on otettava huomioon myös se, että päinvastainen ratkaisu olisi ollut veropoliittisesti ongelmallinen: käytännössä se olisi avannut ovia myös muiden verolakien ja veropoliittisten ratkaisujen

---

<sup>61</sup> Näin myös Tikka 1999, s. 989.

<sup>62</sup> Tikka 1999, s. 990.

<sup>63</sup> Virtanen 2019, HE 24/2019, s. 18.

<sup>64</sup> Näin myös Nykänen 2016, s. 5.

haastamiselle yhdenvertaisuuden nojalla.<sup>65</sup> Tämä todennäköisesti olisi johtanut siihen, että koko verojärjestelmää olisi pitänyt muokata olennaisella tavalla.<sup>66</sup> Toisaalta suuremmakaan yhteiskunnallisen vaikutuksen pelko ei saa, tai ei ainakaan saisi vaikuttaa tuomioistuimen päätöksiin yksittäisissä asioissa.

### **3.2. Yhdenvertaisuuden huomioiminen verolakeja säädettäessä**

Perustuslakivaliokunta antoi vuonna 2016 kaksi verolainsäädäntöön liittyvää lausuntoa, joissa molemmissa, mahdollisesti juuri tapauksen KHO:n 2016:180 johdosta, käsiteltiin yhdenvertaisuutta. Perustuslakivaliokunnan lausunto PeVL 52/2016 koski hallituksen esitystä 158/2016 vp, jossa esitettiin eduskunnalle uutta metsälahjavähennystä koskevaa lainsäädäntöä. Lausunnossa PeVL 52/2016 valiokunta puolestaan käsitteli hallituksen esitystä 135/2016 vp, ja valiokunnan käsittelyssä oli etenkin eläketulon lisäveroon kohdistuva muutosehdotus. Esityksessä ehdotettiin eläketulon lisäveroprosentin pientä pudottamista ja tulorajan pientä nostoa. Eläketulon lisävero tai metsälahjavähennys eivät ole suoraan verrattavissa avainhenkilösääntelyyn. Kuitenkin PeVL:n näitä koskevista lausunnoista voi saada osviittaa siihen, millainen on lainsäätäjän yhdenvertaisuutta koskeva liikkumavara verolakeja säädettäessä.

Perustuslakivaliokunta toteaa molemmissa lausunnoissa, että perustuslain yhdenvertaisuussäännös koskee myös lainsäätäjää. Lailla ei voida asettaa mielivaltaisesti ihmisiä erilaiseen asemaan. Toisaalta yhdenvertaisuussäännös ei estä lainsäätäjää käyttämästä harkintavaltaa pyrittäessä positiiviseen yhteiskuntakehitykseen. Valiokunnan näkemyksen mukaan perustuslain 6 § ei myöskään aseta vaatimusta kaikkien samankaltaiselle kohtelulle, mikäli asiaan vaikuttavat olosuhteet eivät ole samanlaisia. Samoin valiokunta muistuttaa, että verotusta on perinteisesti käytetty yhteiskuntallisten tavoitteiden toteuttamiseksi. Perustuslakivaliokunnan kantaa siitä, että perustuslain yhdenvertaisuusperiaate ei aseta lainsäätäjälle tiukkaa kehikkoa verolakeja säätäessä onkin melko vakiintunut.<sup>67</sup> Lakiesityksen perustuslainmukaisuus yhdenvertaisuutta arvioitaessa kulminoituu usein siihen, arvioidaanko PL 6.2 §:n hyväksyttävän perusteen vaatimuksen

---

<sup>65</sup> Nykänen 2016, s. 5.

<sup>66</sup> Nykänen 2016, s. 5.

<sup>67</sup> Urpilainen 2017, s. 172.

täyttyneen esityksessä.<sup>68</sup> Perustuslakivaliokunta on katsonut, että verohuojennusten osalta erityisen hyväksyttäviä huojennuksia ovat ne, joissa täysimääräisen maksun asettaminen olisi ilmeisen kohtuutonta.<sup>69</sup>

Näistä kahdesta lausunnosta otetaan tarkempaan käsittelyyn PeVL 52/2016, eli metsälahjavähennys. Rajaus tehdään siitä syystä, että ensinnäkin eläketulon lisävero on jo edellisessä kappaleessa käsitelty melko laajasti. Toisekseen metsälahjavähennyksessä on kyse tietyille verovelvollisille (metsänomistajat) myönnettävästä huojennuksesta, joten sillä on avainhenkilöverotuksen kanssa enemmän yhtymäkohtia. Eläketulon lisäveron kohdalla puolestaan kyse oli tietyn verovelvollisryhmän verotuksen kiristämisestä, ja nähdäkseni sitä on täten helpompi puolustaa yhteiskunta ja -veropoliittisten argumenttien avulla.

Metsälahjavähennyksen tekninen toteuttamistapa on hyvin mutkikas eikä varsinaisesti liity tämän tutkielman aiheeseen, joten en käsittele sitä tässä yhteydessä kovinkaan tarkasti. Tiivistettynä kyse on TVL 55 a §:n mukaan siitä, että verovelvollinen voi metsätalouden puhtaasta pääomatulosta tehdä tiettyjen edellytysten täytyessä metsälahjavähennyksen. Edellytyksistä mainittakoon erityisesti se, että metsätilan tulee olla 30000 euron arvoinen tai 100 hehtaarin suuruinen. Käytännössä vähennys kompensoi metsästä maksetun lahjaveron määrää. Teknistä sääntelyä tärkeämpää on huomata jo edellä mainittu seikka: kyse on nimenomaan tiettyä verovelvollisryhmää suosivasta vähennyksestä.

Hallituksen esityksestä 158/2016 vp, eli metsälahjavähennystä koskevasta esityksestä, pyydettiin perustuslakivaliokunnan lausunto. PeV kuuli lausuntoaan varten kahdeksaa eri asiantuntijaa, joista kolme tuli siihen tulokseen, että metsälahjavähennys on PL 6 §:n vastainen. Professori Juha Lavapuro nosti lausunnossaan esille, että metsälahjavähennykseen oikeutetut asetetaan eriarvoiseen asemaan esimerkiksi niiden kanssa, jotka saavat alle 30000e arvoisen tai 100:n hehtaarin suuruisen metsän lahjaksi tai muunlaista pääomatuloa tuottavaa varallisuutta (esim. sijoitusasunto) lahjaksi.<sup>70</sup> Lavapuro kuitenkin toteaa lausunnossaan, ettei perustuslakivaliokunta ole perinteisesti katsonut verohuojennuksia perustuslain vastaisiksi.

---

<sup>68</sup> PeVL 52/2016, s. 2–4.

<sup>69</sup> PeVL 5/2010, s. 4.

<sup>70</sup> Professori Juha Lavapuron eduskunnan perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi antama kirjallinen lausunto, s. 2.

Tampereen yliopiston yliopistonlehtori Matti Urpilainen puolestaan katsoi, että lakiesitys ei ollut ristiriidassa perustuslain kanssa. Urpilainen totesi lausunnossaan, että metsälahjavähennyksen tavoitteet ovat tavanomaisia ja kuuluvat lainsäätäjän harkintavaltaan. Lausunnossa kuitenkin mainittiin, että tämänkaltaisten uudistusten välttämättömyydestä voidaan olla hyvinkin erimielisiä. Myös Urpilainen nosti esille vallitsevan käsityksen siitä, että PL 6 § ei aseta lainsäätäjän harkinnalle tiukkoja rajoja, kun kyse on yhteiskuntakehityksen sääntelystä.<sup>71</sup>

Edellä avattujen asiantuntijalausuntojen esille nostamisen tarkoituksena on havainnollistaa, että tämän kaltaisiin verohuojennuksiin liittyy asiantuntijoidenkin parissa esiin nostettuja yhdenvertaisuusongelmia. Myös tässä tutkielmassa on aiemmin viitattu siihen, että avainhenkilöverotus ja erityisesti lähdeveroprosentin pienentäminen 35 %:sta 32:een nostettiin asiantuntijalausunnoissa yhdenvertaisuuden kannalta ongelmalliseksi, ja se poiki myös lakialoitteen avainhenkilölain kumoamisesta.<sup>72</sup> Myös oikeuskirjallisuudessa on todettu, että perustuslain 6 § voi estää lainsäätäjää antamasta huomattavia verohelpotuksia rajatulle ryhmälle, ja että mitä pienemmälle verovelvollisryhmälle helpotuksia suunnataan, sitä paremmin ne on kyettävä perustelemaan.<sup>73</sup> Perustuslakivaliokunta on kuitenkin vakiintuneesti katsonut, että laissa tarkkarajaisesti säädetty ja oikeasuhtaiset toimet eivät ole perustuslain vastaisia, vaikka ne asettaisivat verovelvollisia eri asemaan.<sup>74</sup>

### **3.3. Yhdenvertaisuuden toteuttamisen ja avainhenkilöverotuksen ristiriitoja**

Tämän tutkielman kohdassa 2.2. todettiin, että ainakaan hallituksen esityksestä HE 24/2019 vp ei käynyt suoraan ilmi, miksi avainhenkilöverotus näyttäytyy järkevänä veropolitiikkana. Avainhenkilöverotusta on hallituksen esityksessä 76/1995 vp perusteltu muun muassa Suomen korkealla progressiivisella verotuksella ja siten, että ulkomaiset yritysjohtajat voisivat edesauttaa ulkomaisten yritysten investointeja Suomeen. Mitään konkreettista näyttöä tai tutkimusta näiden perustelujen vaikuttavuudesta tai paikkaansa pitävyydestä ei

---

<sup>71</sup> Yliopistonlehtori Matti Urpilaisen eduskunnan perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi ja hallituksen esityksestä eduskunnalle vuoden 2017 tuloveroasteikkolaiksi sekä laiksi tuloveron muuttamisesta antama kirjallinen, yhdistetty lausunto, s. 1–8.

<sup>72</sup> Ks. viite 9.

<sup>73</sup> Äimä 2011, s. 133 ja Nykänen 2017, s. 238.

<sup>74</sup> PeVL 52/2016 vp, s. 4.

esityksessä kuitenkin mainittu. Esimerkiksi lakialoitteessa LA 13/2019 vp arvioitiin avainhenkilöverotuksen vaikutuksen investointeihin olevan todennäköisesti vähäinen. Toisaalta myöskään tälle arviolle ei esitetty syvempiä perusteluita.

Avainhenkilöverotusta sovellettiin sen käyttöönottovuonna 1996 noin 40 henkilöön. Viimeisen kymmenen vuoden aikana (2009–2019) avainhenkilöverotusta on sovellettu vuosittain noin 400–750 henkilöön.<sup>75</sup> Tämän pohjalta voi nostaa perustellun kysymyksen siitä, onko avainhenkilöverotus järkevää tai perusteltua veropolitiikkaa? Ja lisäksi voidaan kysyä, muodostaako tämä, 23 vuotta käytössä ollut ja parhaimmillaan 750 ihmiseen sovellettu verolaki perustuslain 6.2 §:n tarkoittaman hyväksyttävän perusteen yhdenvertaisuudesta poikkeamiselle? Avainhenkilöverotuksen perustelut vaikuttavat hatarilta. Perusteluista saa väistämättä sellaisen vaikutelman, että avainhenkilöverotuksen konkreettisesta vaikuttavuudesta ei ole tarkkaa tietoa, ja se on otettu osaksi Suomen verojärjestelmää siksi, että asiantuntijoista pyritään kilpailemaan muiden maiden kanssa.

Toinen yhdenvertaisuuden kannalta keskeinen avainhenkilölain ongelma liittyy lähdeveron suuruuteen. Kun avainhenkilöverotus muutettiin vuoden 2020 alusta pysyväksi, myös lähdeveroprosenttia pienennettiin 35:stä 32 %:in. Muutosta perusteltiin sillä, että ansiotulojen verotus on yleisesti keventynyt, joten avainhenkilöverotuksen hyöty ei ollut enää samanlainen kuin ennen. Tämä kuitenkin samalla tarkoitti sitä, että avainhenkilöverotuksen lähdeveroprosentti tippui pienemmäksi kuin rajoitetusti verovelvollisten lähdeveroprosentti, joka on 35 % suuruinen. Rajoitetusti verovelvollisilla ei ole Suomessa vakituista asuntoa tai kotia, eivätkä he myöskään oleskele Suomessa vakituisesti (yli kuuden kuukauden ajan).<sup>76</sup> Myöskään heillä ei täten ole mahdollisuutta päästä nauttimaan täysimääräisesti julkisin varoin kustannetuista etuuksista ja infrastruktuurista. Ansiotuloista perittävän lähdeveron keventäminen asetti tämän muutoksen myötä avainhenkilöt verotuksellisesti suotuisampaan asemaan paitsi tavallisten palkansaajien, myös rajoitetusti verovelvollisten kanssa.

Kenties suurimpana ongelmana avainhenkilöverotuksen osalta voidaan nähdäkseni pitää sitä, kuinka paljon se eriarvoistaa suomalaisen ja ulkomaisen huippuosaajan välistä

---

<sup>75</sup> HE 24/2019 vp, s. 6.

<sup>76</sup> Verohallinto 2014.

verotusta. Tämän tutkielman kohdassa 2.1. on nostettu esiin, että verorasituksen ero suomalaisen ja ulkomaalaisen huippuosaajan välillä voi nousta pahimmillaan 22 prosenttiyksikön suuruiseksi. Tosiasiassa lukema on todennäköisesti pienempi kuin 22 prosenttia, ottaen huomioon tavallisen palkansaajan mahdollisuus tehdä erilaisia verovähennyksiä tuloistaan. Siitä huolimatta lukema kuulostaa kovalta, ja pakottaa miettimään, eikö verrattain hyvin koulutetuista Suomen kansalaisista löydy tekijöitä tällaisiin tehtäviin? Toinen pohtimisen arvoinen kysymys voisi olla, että eikö kannattaisi kannustaa nimenomaan suomalaisia asiantuntijatehtäviin tarjoamalla heille vastaavaa verohuojennusta, sen sijaan että avainhenkilöverotus olisi korostetusti ulkomaisille suunnattu mahdollisuus?

Viimeisenä nostan esille avainhenkilöverotuksen vaikutukset yritystoimintaan. Tässä tutkielmassa keskitytään lähtökohtaisesti avainhenkilöverotuksen yhdenvertaisuuden tarkasteluun luonnollisten henkilöiden välillä. Pidän silti maininnan arvoisena sitä, että myös yritysten näkökulmasta avainhenkilölakia voidaan pitää ongelmallisena. Käytännössä rahapalkkavaatimuksen myötä läheskään kaikilla yrityksillä ei ole mahdollisuutta palkata ulkomaista avainhenkilöä tai -henkilöitä, vaikka yrityksestä puuttuisi asiantuntemusta, jota on Suomen työmarkkinoilta vaikeaa tai mahdotonta saada. Täten avainhenkilöverotuksen voi nähdä suosivan niitä yrityksiä, joilla on taloudelliset edellytykset ja riskinsietokykyä avainhenkilöiden palkkaamiseen<sup>77</sup>.

---

<sup>77</sup> LA 13/2019 vp.

#### 4. Johtopäätökset

Tässä työssä on lainopillisin metodein tutkittu avainhenkilöverotuksen suhdetta yhdenvertaisuuteen, erityisesti perustuslain 6 §:ään ja yhdenvertaisuuslakiin. Tutkimuksessa on pyritty huomioimaan kirjoitetun lain lisäksi verotusta ja yhdenvertaisuutta käsittelevä oikeuskäytäntö, oikeuskirjallisuus ja avainhenkilölaista annetut asiantuntijalausunnot, erityisesti perustuslakivaliokunnan lausunnot. Sinänsä täysin varmaa vastausta avainhenkilöverotuksen ja yhdenvertaisuuden suhteeseen juridisessa mielessä on vaikea muodostaa, sillä tuomioistuimissa ei olla tähän mennessä siihen otettu kantaa. Tutkielmassa on kuitenkin pyritty havainnollistamaan, mitä asioita on otettava huomioon avainhenkilöverotuksen ja yhdenvertaisuuden suhdetta punnitessa.

Tutkielman ensimmäisessä osassa on pyritty avaamaan perusasioita avainhenkilöverotuksesta sekä yhdenvertaisuuden vaatimuksesta. Myös aihevalinta ja sen ajankohtaisuus esitetään tutkielman ensimmäisessä osassa. Yhdenvertaisuuden ja avainhenkilöverotuksen käsitteitä on pyritty esittelemään siten, että lukijalle syntyisi mahdollisimman hyvä kuva siitä, mikä on tutkielman myöhemmissä vaiheissa käsiteltävä oikeudellinen kysymys ja mitä erityispiirteitä tämän aiheen tutkimiseen liittyy. Lisäksi ensimmäisessä osassa avataan tutkimusmetodi- ja aineisto sekä tutkimuskysymykset. Samoin tutkimusaiheen kannalta oleelliset rajaukset on sisällytetty ensimmäiseen osaan.

Toisessa osassa on puolestaan pyritty aluksi havainnollistamaan avainhenkilölain oleellinen sisältö sekä taustat. Toisessa osiossa oleellista on havaita, että avainhenkilöverotus on rajattu lainsäädännöllä koskemaan hyvin pientä erillisryhmää. Tämän jälkeen on puolestaan esitelty perustuslain 6 § sekä yhdenvertaisuuslain tutkielman kannalta olennaiset osat. Kappaleen tarkoituksena on luoda syvempi katsaus tutkielman oikeudelliseen viitekehykseen, ja pienissä määrin nostaa myös jo kirjoitetun lain osalta avainhenkilöverotuksen ja yhdenvertaisuuden ristiriitaa.

Kolmannessa osiossa taas käydään melko yksityiskohtaisesti läpi korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirjaratkaisu KHO 2016:180. Kuten jo aiemmin on mainittu, tapaus käydään tarkasti läpi siitä johtuen, että se on ainoa ennakkopäätösarvoa omaava ratkaisu,

jossa on tuomioistuintasolla otettu kantaa verotuksen ja yhdenvertaisuuden välisen suhteeseen. Tämä verrattain tuore tuomioistuimen ratkaisu antaa täten osviittaa siihen, mikä on tuomioistuimen viimeisin kanta verotusta ja yhdenvertaisuutta olennaisesti koskevaan tapaukseen. Lisäksi viimeisessä osiossa pohditaan lainsäätäjän yhdenvertaisuuteen liittyvää liikkumavaraa verolakeja säätäessä ja nostetaan esiin konkreettisia esimerkkejä avainhenkilöverotuksen ja yhdenvertaisuuden välillä.

Edellä esitetyn perusteella voidaan päätutkimuskysymykseen vastata, että tällä hetkellä avainhenkilöverotuksen ja yhdenvertaisuuden välillä ei voida nähdä juridisessa mielessä ongelmaa. Avainhenkilöverotuksesta on säädytty laissa tarkkarajaisesti ja täsmällisesti. Lisäksi syrjintäkiellon (PL 6.2 §) yhteydessä mainittu poikkeama hyväksyttävän perusteen nojalla mitä ilmeisemmin vallitsevassa oikeustilassa tulee sovellettavaksi avainhenkilöverotuksen osalta, vaikka itse lakitekstissä käsite tuntuukin hyvin abstraktilta. Käytännössä tutkimuskysymyksen kannalta ratkaisevaa on juuri hyväksyttävän perusteen vaatimuksen täyttyminen. Tämän tutkimuksen johtopäätöksenä voidaan sanoa, että hyväksyttävän perusteen täyttymistä tarkastellaan mitä ilmeisemmin erikseen jokaisessa yksittäistapauksessa. Avainhenkilöverotuksen osalta on katsottu, että tällainen verohuojennus on hyväksyttävä poikkeama PL 6.2 §:stä sekä myös yhdenvertaisuuslaista.

Tätä johtopäätöstä tukee myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2016:180, sekä perustuslakivaliokunnan ratkaisut PeVL 52/2016 ja 53/2016. Vaikka yhdenvertaisuuden vaatimus koskee myös verolakeja, on etenkin perustuslakivaliokunnan kanta melko selkeä. PeVL:n näkemyksen mukaan lainsäätäjällä on laajahko harkintavalta sen suhteen, millaista yhteiskuntakehitystä kulloinkin on suotavaa edistää. Tätä kehitystä toteutetaan merkittävässä määrin verolainsäädännön avulla. Perustuslakivaliokunta ei ole nähnyt ongelmaa esimerkiksi metsälahjavähennykseen liittyvän lainsäädännön suhteen, jossa suositaan melko vahvastikin pientä verovelvollist ryhmää. Tätä voidaan pitää vahvana indikaattorina siitä, että suhtautuminen avainhenkilöverotukseen on samanlainen. KHO puolestaan ratkaisun perusteluissaan ei tahdo ottaa kantaa verotuksen yhdenvertaisuuteen muutoin kuin sen ratkaistavaksi tulevissa yksittäistapauksissa, joissa voi olla yksityiskohtien osalta suuriakin eroja. Näin ollen toiseen tutkimuskysymykseen voidaan vastata, ettei yhdenvertaisuuden vaatimus ole esteenä vastaavanlaisten verolakien säätämiseen tulevaisuudessa. Myöskään avainhenkilölain asema ei näytä olevan vaarassa.



Tästä huolimatta avainhenkilölaille voidaan tässä tutkielmassa esiteltyjen asioiden perusteella antaa kritiikkiä sen kyseenalaisesta suhteesta yhdenvertaisuuteen. Ensinnäkin kyseenalaisena voidaan pitää perustuslain rajoittamisperusteiden täyttymistä.

Avainhenkilölain osalta kyseessä on selkeästi poikkeaminen yhdenvertaisuusperiaatteesta, joten rajoittamisperusteet tulevat tarkastelluksi. Erityisesti hyväksyttävyyden vaatimuksen täytyminen, joka edellyttää poikkeamisen johtuvan vahvasta yhteiskunnallisesta tarpeesta, on avainhenkilöverotuksen kohdalla nähdäkseni kyseenalainen. Avainhenkilöverotuksen piirissä on tähän mennessä ollut joka vuosi alle 1000 ihmistä, joten jo sen perusteella voidaan kysyä, onko yhteiskunnallinen tarve kovinkaan painava? Verohuojennus ei ole myöskään niin suuri, että sillä olisi kovinkaan suurta vaikutusta työperäisen maahanmuuton edistämässä.

Myöskään perustuslakivaliokunta ei ole ottanut kantaa avainhenkilöverotukseen. Mitä ilmeisemmin ainakin vuonna 2019 katsottiin, ettei PeVL:in lausuntoa tarvittu, koska kolme vuotta aikaisemmin vastaavanlainen lakimuutos (metsälahjavähennys) oli mennyt valiokunnassa läpi. Tämä kuitenkin aiheuttaa sen, ettei avainhenkilölain perusteita, jotka vaikuttavat hatarilta, ole arvioitu perustuslakivaliokunnassa. Kuten jo aiemmin on todettu, mitään konkreettista näyttöä avainhenkilöverotuksen vaikutuksesta esimerkiksi Suomeen suuntautuviin ulkomaisiin investointeihin ei ole esitetty. Avainhenkilöverotusta on perusteltu myös sillä, ettei ulkomaisella henkilöllä ole mahdollisuutta käyttää julkisin varoin kustannettuja palveluja ja infrastruktuuria samalla tavoin kuin syntyperäisellä suomalaisella. Peruste on sinänsä hyvä, mutta entäpä jos avainhenkilö on tullut Suomeen maasta, joka tarjoaa samanlaiset mahdollisuudet (esim. ilmainen koulutus) kuin suomalainen hyvinvointivaltio? Aiheellista voisi olla harkita esimerkiksi korotettua progressiota henkilön ansiotuloihin, jos hän neljän vuoden jälkeen päättää asettua Suomeen pysyvästi.

Johtopäätöstä avainhenkilöverotuksen yhdenvertaisuuteen liittyvistä ongelmista tukee se, että kolme kahdeksasta perustuslakivaliokunnan kuulemasta asiantuntijasta piti metsälahjavähennystä yhdenvertaisuuden kannalta ongelmallisena. Lisäksi avainhenkilöverotuksen osalta SAK:n ja Akava ry:n valtiovarainvaliokunnalle osoitetuissa lausunnoissa pidettiin avainhenkilöiden lähdeveroprosentin keventämistä ongelmallisena. Eduskunnalle annettiin avainhenkilölain muuttuessa pysyväksi myös lakialoite LA 12/2019, jossa esitettiin avainhenkilöverotuksen poistamista kokonaan. Esityksen

perusteluissa nostettiin esille juuri ongelmallisuus yhdenvertaisuuden kanssa. Tämä osoittaa sen, että yhdenvertaisuuteen liittyvä ongelmallisuus on avainhenkilöverotuksen (ja muidenkin pienelle ryhmille suunnattujen verohuojennusten) osalta huomioitu sekä lainvalmistelu- että eduskuntatasolla.

Edellä esitetyn perusteella voidaan kokoavasti todeta, että avainhenkilöverotus näyttää huonolta veropolitiikalta. Sama pätee myös muihin pienille ryhmille suunnattuihin verohuojennuksiin. Ne poikkeavat selkeästi muodollisesta yhdenvertaisuudesta ja ovat poikkeuksia siihen Suomen verojärjestelmässä vallitsevaan yleiseen periaatteeseen, että samassa taloudellisessa asemassa olevia kohdellaan verotuksellisesti samalla tavalla.<sup>78</sup>

Vaikuttaa kuitenkin siltä, että perustuslain tai yhdenvertaisuuslain yhdenvertaisuussäännökset eivät estä tällaisen veropolitiikan tekemistä.

Avainhenkilöverotus ei ole ristiriidassa yhdenvertaisuuden vaatimuksen kanssa.

---

<sup>78</sup> Ks. Nykänen 2017, s. 247.