



15.10.2025

Eduskunnan perustuslakivaliokunta

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta (HE 94/2025 vp)

Esityksessä ehdotetaan muutettavaksi perintö- ja lahjaverolakia (378/1940), veronlisäyksestä ja viivekorosta annettua lakia (1556/1995) ja kiinteistöverolakia (654/1992).

Valtiovarainministeriön lausunnon kohteena on ainoastaan 1. lakiehdotukseen sisältyvä ehdotus perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 9 momentiksi, joka koskee alaikäisen perillisen sukupolvenvaihdoshuojennusta perintöverotuksessa. Valtiovarainministeriön käsityksen mukaan ehdotettu sääntely on merkityksellinen perustuslakivaliokunnan käsittelyn näkökulmasta.

Alaikäisen perillisen sukupolvenvaihdoshuojennus perintöverotuksessa

Perintö- ja lahjaverolain 55–57 §:ssä säädetään perintö- ja lahjaveron huojennuksesta maatilán tai muun yrityksen sukupolvenvaihdoksessa. Veronhuojennuksen tarkoituksena on estää yritystoiminnan jatkuvuuden ja työpaikkojen säilymisen vaarantuminen yritysten sukupolvenvaihdoksen yhteydessä. Veronhuojennuksen tavoitteena on niin sanotun yritystoiminnan jatkamisedellytyksen kautta kohdentaa yrityksen varoihin, joilla verovelvollinen jatkaa yritystoimintaa.

Huojennuksen myöntäminen edellyttää maatilán, muun yrityksen tai niiden osan sisällymistä veronalaiseen perintöön tai lahjaan ja että saaja jatkaa saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista taikka muuta yritystoimintaa saadulla maatilalla tai yrityksessä. Huojennus edellyttää myös, että huojennettavaan kokonaisuuteen kohdistuvan veron suhteellinen osuus käyvän arvon mukaan laskettavasta verosta on suurempi kuin 850 euroa. Maatilán tai muun yrityksen osalla tarkoitetaan myös vähintään yhtä kymmenesosaa maatilán tai muun yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista.

Veronhuojennus muodostuu normaalista perintö- ja lahjaverosta tehtävästä maksuunpanohuojennuksesta sekä maksuunpannun verojen maksuerien enintään 10 vuoden pituisesta korottomasta maksuajasta. Huojennettavaan varallisuuteen kohdistuva vero määräytyy käytännössä käypää arvoa alemman sukupolvenvaihdosarvon perusteella, joka on pääsääntöisesti 40 prosenttia osakeyhtiön osakkeiden vertailuarvosta. Maksuunpantava vero on vähintään 850 euroa.

Esityksessä ehdotetaan perintö- ja lahjaverolain 55 §:ään uutta 9 momenttia, jossa säädettäisiin yritystoiminnan jatkamisedellytyksen täyttämistä tilanteissa, jossa alaikäinen perillinen perii maatilaa tai muun yrityksen omistamiseen oikeutavien osakeyhtiön osakkeita. Jos perillisen verotettavaan perintöosuuteen kuuluu vähintään 10 prosentin osuus tällaisen osakeyhtiön osakkeista, eikä perillinen alaikäisyytensä vuoksi voi jatkaa yhtiön toimintaa hallituksen jäsenenä tai toimitusjohtajana, katsotaan verovelvollisen jatkamiseksi myös se, että alaikäisen perillisen edunvalvoja jatkaa osakeyhtiössä yritystoimintaa.

Ehdotuksella on tarkoitus muuttaa oikeustilaa korkeimman hallinto-oikeuden ennakkopäätöstä KHO 2015:166 vastaavissa olosuhteissa. Ratkaisun myötä syntyi oikeustila, joka on tosiasiallisesti estänyt huojennuksen myöntämisen osakeyhtiömuotoisen yrityksen osakkeita saaneelle alaikäiselle perilliselle sen vuoksi, että tämä ei alaikäisyytensä vuoksi voi osakeyhtiölain mukaan toimia yhtiön hallituksen jäsenenä tai toimitusjohtajana.

Vertailun vuoksi yritystoiminnan jatkamiselta osakeyhtiössä on oikeus- ja verotuskäytännössä edellytetty, että saaja osallistuu yritystoimintaan hallituksen jäsenenä, toimitusjohtajana tai muussa yhtiön johtotehtävässä. Muissa yritysmuodoissa myös alaikäisen on voitu katsoa voivan harjoittaa yritystoimintaa tietyissä tilanteissa. Perinnönjättäjän maatilaa tai yksityisliikkeen osalta toimintaa on voitu jatkaa myös kuolinpesänä osakkaiden yhteiseen lukuun ilman edellytystä kaikkien osakkaiden henkilökohtaisesta osallistumisesta.

Ilman ehdotettua sääntelyä huojentamaton perintöverokustannus voi aiheuttaa haitallisia vaikutuksia yrityksen toiminnan jatkuvuudelle ja työllistämisedellytyksille vastaavalla tavalla kuin muissakin sellaisissa tilanteissa, joita varten veronhuojennus on tarkoitettu. Lisäksi huojennuksen estyminen voi johtaa sosiaaliselta kannalta epätyytyttäviin tai kohtuuttomiin tilanteisiin. Kyse voi olla esimerkiksi puolisoiden yhdessä harjoittamasta perheen ainoasta tai pääasiallisesta toimeentulon lähteestä taikka tilanteesta, jossa alaikäisen perillisen on tarkoitus olla pitkäaikainen omistaja ja yleensä täysi-ikäiseksi tultuaan jatkaa yritystoimintaa yhtiön hallituksen jäsenenä tai toimitusjohtajana.

Ehdotetulla sääntelyn tavoitteena on kohdentaa veronhuojennus perintöverotuksessa tilanteisiin, joissa perinnönjättäjän yllättäen kuoltua yrityksen sukupolvenvaihdos hänen perilliselleen ei ole mahdollinen siitä syystä, että perillinen ei alaikäisyytensä vuoksi voi jatkaa osakeyhtiössä yritystoimintaa. Ehdotettu sääntely voisi kohdistua lakimääräisen perimyksen nojalla periviin verovelvollisiin, olivatpa nämä kulloisessakin tapauksessa alaikäisiä lapsia tai muutoin perintöön oikeutettuja perillisiä. Ottaen huomioon ehdotetun sääntelyn tavoitellun kohdentumisen perhepiirissä harjoitettuun yritystoimintaan, on alaikäisen perillisen edunvalvojan osakeyhtiössä harjoittama yritystoiminta arvioitu perustelluksi tavaksi täyttää jatkamisedellytys.

Ehdotettu sääntely on yhteensovitettu nykyisen huojennussääntelyn kokonaisuuteen. Huojennusta on pyydettävä ennen perintöverotuksen toimittamista, ja alaikäisen perillisen kohdalla huojennusasia olisi ratkaistava säännönmukaisen perintöverotuksen yhteydessä. Ehdotetulla sääntelyllä ei muutettaisi huojennuksen myöntämisen edellytyksiä, laskentaperusteita tai määrää. Ehdotetulla sääntelyllä ei myöskään muutettaisi sääntelyä myönnetyn veronhuojennuksen menettämisestä vapaaehtoisen jatkoluovutuksen perusteella viiden vuoden aikana perintöverotuksen toimittamisesta.

Tapaukset, joihin ehdotettu sääntely voisi soveltua, arvioidaan verrattain harvinaisiksi. Lähtökohtaisesti tapauksia ei liene keskimäärin kuin korkeintaan muutama tapaus vuodessa.

Ehdotettu sääntely vastaa asiallisesti HE 175/2016 vp esitettyä säännöstä, jonka eduskuntakäsittelyn yhteydessä kuitenkin syntyi epäselvyyttä tarpeesta perustuslakivaliokunnan lausunnolle.

Näkökohtia ehdotetun sääntelyn suhteesta perustuslakiin ja säätämisjärjestykseen

Ehdotetun sääntelyn suhdetta perustuslakiin ja säätämisjärjestykseen on hallituksen esityksessä arvioitu perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuuslausekkeen sekä syrjintäkiellon ja perustuslain 81 §:n valtion verosta lailla säätämistä koskevan säännöksen kannalta.

Ehdotetun sääntelyn tarkoituksena on muuttaa voimassa olevaa oikeustilaa verrattain harvinaisissa erityistilanteissa, joissa alaikäisen perillisen verotettavaan perintöosuuteen kuuluu huojennuskelpoista varallisuutta, mutta alaikäisen perillisen kohdalla tämä ei ikänsä vuoksi voi henkilökohtaisesti jatkaa osakeyhtiön toimintaa hallituksen jäsenenä, toimitusjohtajana tai muussa rinnastettavassa yhtiön johtotehtävässä. Täysimääräisellä perintöverokustannuksella voi olla yrityksen toiminnan jatkuvuudelle ja työllistämisedellytyksille sellaisia haitallisia vaikutuksia, joiden estäminen on perintö- ja lahjaverolain 55 §:n veronhuojennuksen tarkoituksen kannalta yhteensopivaa. Olisi veronhuojennuksen tarkoituksen vastaista, että alaikäinen perillinen jäisi veronhuojennuksen ulkopuolelle vain siksi, että hän ei alaikäisyytensä vuoksi voi henkilökohtaisesti jatkaa osakeyhtiössä harjoitettua yritystoimintaa.

Ehdotetun sääntelyn tarkoituksena on perintö- ja lahjaverolain 55 §:n veronhuojennuksen tavoitteita vastaavasti kohdentaa veronhuojennus varallisuuteen, jolla jatketaan maatalan tai muun yrityksen toiminnan harjoittamista osakeyhtiössä. Ottaen huomioon ehdotetun sääntelyn tavoitellun kohdentumisen perhepiirissä harjoitettuun yritystoimintaan, on alaikäisen perillisen edunvalvojan osakeyhtiössä harjoittama yritystoiminta arvioitu perustelluksi tavaksi täyttää jatkamisedellytys.

Hallituksen käsityksen mukaan ehdotetun sääntelyn tavoitteiden voidaan katsoa vastaavan niitä tavoitteita, jotka perustuslain 6 §:n 1 ja 2 momenttien kannalta ovat hyväksyttäviä perusteita. Ehdotetun sääntelyn soveltamisedellytykset sekä yritystoiminnan jatkamiseen liittyvä tarkoitus ilmenevät hallituksen käsityksen mukaan ehdotetusta sääntelystä tarkkarajaisesti ja riittävän täsmällisesti. Ehdotetun sääntelyn voidaan kohdentumiseltaan katsoa olevan myös asiallisessa ja kiinteässä yhteydessä sääntelyn hyväksyttävään tarkoitukseen edistää veronhuojennukselle asetettuja tavoitteita yritysten sukupolvenvaihdoksessa myös alaikäisen perillisen kohdalla. Ehdotetun sääntelyn ei arvioida asettavan alaikäisiä yritystoiminnan perillisiä mielivaltaisesti parempaan asemaan tai olevan kohtuutonta suhteessa täysi-ikäisiin yritystoiminnan jatkajiin tai muuta varallisuutta periviin nähden.

Huojennusetu perintöverotuksessa voi olla suuruudeltaan merkittävä. Samalla huojennukseen liittyy mahdollisuus tehdä maksuunpanematta jätetyn veron korotettu maksuunpano viiden vuoden aikaisten vapaaehtoisten jatkoluovutusten perusteella, minkä lisäksi huojennettujen osakkeiden sukupolvenvaihdosarvon ylittävä arvonnousu kuuluu realisoituessaan luovutusvoittoverotuksen piiriin. Edellä mainitun huomioon ottaen veronhuojennuksen pyytäminen on lähtökohtaisesti edullista, kun perillisen tarkoitus on olla pitkäaikainen omistaja ja yritystoimintaa on tarkoitus jatkaa huojennusedellytykset täyttävällä tavalla.

Hallituksen arvion mukaan ehdotettu sääntely on asianmukainen ja oikeasuhtainen keino saavuttaa veronhuojennukselle asetetut tavoitteet ja edistää yritysten sukupolvenvaihdoksia myös alaikäisten perillisten kohdalla verrattain harvinaisissa tilanteissa. Hallituksen käsityksen mukaan ehdotettu sääntely voidaan sen tavoitteisiin ja vaikutuksiin nähden katsoa selvästi poikkeukselliseksi veron normaaliin määräytymisperusteisiin nähden ja oikeasuhtaiseksi keinoksi sääntelylle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi perustuslain 6 §:n 1 ja 2 momentin kannalta.

Hallituksen käsityksen mukaan ehdotus voidaan käsitellä tavallisen lain säätämisyjärjestyksessä.

Erityisasiantuntija

Esa-Pekka Saari