

LAUSUNTO EDUSKUNNAN PERUSTUSLAKIVALIOKUNNALLE HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ EDUSKUNNALLE LAEIKSI PERINTÖ- JA LAHJAVEROLAIN JA ERÄIDEN MUIDEN LAKIEN MUUTAMISESTA (HE 94/2025 VP)

Eduskunnan perustuslakivaliokunnan pyytämänä lausuntona otsikossa mainitusta hallituksen esityksestä esitän kunnioittavasti seuraavan.

Yleistä

Hallituksen esityksessä ehdotetaan muutettavaksi perintö- ja lahjaverolakia, veronlisäyksestä ja viivekorosta annettua lakia ja kiinteistöverolakia. Esityksen mukaan perintö- ja lahjaverotusta kevennettäisiin. Kyse olisi perintö- ja lahjaveron veroasteikon alarajan korottamisesta, perintöveron maksuajalta perittävän koron kohtuullistamisesta ja tavanomaisen koti-irtaimiston verovapaan määrän korotuksesta, sukupolvenvaihdoshuojennuksen muuttamisesta sekä oikaisuvaatimusmenettelyn selkeyttämisestä.

Esitykseen sisältyy suhdetta perustuslakiin ja säätämisjärjestystä koskeva jakso (9). Perustuslakijaksossa ehdotuksia on arvioitu suhteessa perustuslain 6 §:n mukaiseen yhdenvertaisuuteen sekä syrjintäkieltoon, 21 §:ssä säädettyyn hyvän hallinnon vaatimukseen ja oikeusturvaan sekä 81 §:n 1 momenttiin valtion verosta. Esityksessä on katsottu, että ehdotetut lait voidaan säätää tavallisessa lainsäätämisjärjestyksessä. Hallitus on kuitenkin pitänyt suotavana, että asiasta pyydetään perustuslakivaliokunnan lausunto.

Esityksen perustuslakijaksossa on arvioitu asianmukaisesti ehdotusten perustuslainmukaisuutta perustuslain 6 ja 81 §:n kannalta. Näiltä osin arviointi perustuu asiassa olennaisille valtiosääntöoikeudellisille perusteille, joiden osalta myös perustuslakivaliokunnan tulkintakäytäntöä on otettu huomioon. Katson, että ehdotus täyttää perustuslain 81 §:n 1 momentissa valtion verolta edellytetyt vaatimukset. Lisäksi oikaisuvaatimusta koskeva ehdotus turvaa perustuslain 21 §:n mukaisen oikeusturvaperusoikeuden toteutumista.

Perustuslain 6 §:n mukaisen yhdenvertaisuusperusoikeuden kannalta perustuslakijaksossa on keskitytty sukupolvenvaihdosta koskevan ehdotuksen arviontiin. Arviointi on kiinnitetty perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten täyttymisen tarkasteluun ja arviointiperusta on tältäkin osin ylipäänsä asianmukainen. Mainituista syistä en katso tarpeelliseksi toistaa asian arvioinnin valtiosääntöoikeudellisia perusteita, vaan esitän tähän nähden lähinnä vain eräitä täydentäviä huomioita. Koska kysymystä sukupolvenvaihdosten perustuslainmukaisuudesta ei ole käsitykseni mukaan vielä ylipäätään arvioitu perustuslakivaliokunnassa, katson tarpeelliseksi tarkastella erikseen ehdotettua alaikäisen perillisen sukupolvenvaihdoshuojennusta perintöverotuksessa. Arviointi kohdistuu perintö- ja lahjaverolain muuttamista koskevaan lakiehdotukseen (1. lakiehdotus) sisältyvään ehdotukseen uudeksi 55 §:n 9 momentiksi.

Alaikäisen perillisen sukupolvenvaihdoshuojennus perintöverotuksessa

Ehdotus ja asian arviointitausta

Esityksessä ehdotetaan perintö- ja lahjaverolain 55 §:ään lisättäväksi uusi 9 momentti, jonka mukaan alaikäinen verovelvollinen, jonka verotettavaan perintöosuuteen kuuluu vähintään 10 prosentin osuus maatilán tai muun yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakeyhtiön osakeista, saisi sukupolvenvaihdoshuojennuksen, vaikka hän ei voisi jatkaa osakeyhtiön toimintaa hallituksen jäsenenä tai toimitusjohtajana alaikäisyytensä vuoksi. Edellytyksenä on, että perillisasemassa olevan alaikäisen edunvalvoja jatkaa yhtiön toimintaa. Ehdotuksella ei muutettaisi veronhuojennuksen myöntämisen edellytyksiä tai huojennuksen määrää. Sukupolvenvaihdoshuojennus on normaalista perintöverosta tehtävä maksuunpanohuojennus, joka myönnetään huojennusedellytysten täyttyessä. Lisäksi huojennettavaan varallisuuteen kohdistuvan maksuunpantavan veron suhteelliseen osaan voidaan myöntää enintään 10 vuoden pidennetty maksuaika, jossa määrättävät maksuerät ovat korottomia.

Perintö- ja lahjaverolain 55–57 §:n säännöksissä maatala- ja muun yritysvarallisuuden sukupolvenvaihdoshuojennuksesta ei säädetä verovelvollisen alaikäisyyden merkityksestä. Sukupolvenvaihdoshuojennukseen liittyvä jatkamisedellytys eli edellytys toiminnan jatkamisesta on estänyt alaikäisiä saamasta sukupolvenvaihdoshuojennusta, koska alaikäisen ei ole katsottu voivan jatkaa osakeyhtiömuotoista yritystoimintaa. Tulkinta on vahvistettu KHO:n ratkaisuisa 2011:1 ja 2015:166. Ratkaisun KHO 2015:166 jälkeen oikeustilaa esitettiin muutettavaksi hallituksen esityksellä 175/2016 vp, jonka sisältämään perintö- ja lahjaverolain muuttamista koskevaan lakiehdotukseen sisältyi säännös alaikäisen perillisen sukupolvenvaihdoshuojennuksesta perintöverotuksessa maatilán tai muun yrityksen sukupolvenvaihdoksen yhteydessä. Eduskunnalle annettiin kuitenkin täydentävä hallituksen esitys 245/2016 vp, jonka perusteella kyseinen säännös poistettiin lakiehdotuksesta. Nyt arvioitavana oleva ehdotus vastaa asiallisesti säännöstä, jota esitettiin hallituksen esityksessä 175/2016 vp.

Perintö- ja lahjaverolain 55–57 §:n mukaisten sukupolvenvaihdossäännösten perustuslainmukaisuudesta ei ole perustuslakivaliokunnan kannanottoja eikä asiaa koskeviin hallituksen esityksiinkään ole yleensä sisällytetty perustuslainmukaisuuden arviointia (ks. HE 290/1978 vp, HE 84/2004 vp, HE 175/2016 vp, HE 245/2016 vp). Käsitykseni mukaan asiaa koskeva lainmuutoshankkeet on keskeytetty kahdesti perustuslakiarviointiin liittyvän epävarmuuden vuoksi. Perustuslakivaliokunnalta pyydettiin lausuntoa hallituksen esityksestä 53/2008 vp, jolla olisi muutettu perintö- ja lahjaverolakia siten, että maatalojen ja muiden yritysten sukupolvenvaihdosten verotusta olisi kevennetty. Mainittuun esitykseen sisältyy perustuslakijakso, jossa on arvioitu, että yhdenvertaisuusperiaatteen näkökulmasta tarkasteltuna ongelmaksi voisivat muodostua lähinnä tilanteet, joissa yrityksen, erityisesti osakeyhtiömuotoisen yrityksen, varallisuuteen sisältyy runsaasti sijoitusvarallisuutta. Tämän ei kuitenkaan arvioitu muodostuvan perustuslain yhdenvertaisuussäännösten vastaiseksi. Esitys peruutettiin ennen kuin perustuslakivaliokunta ehti antaa asiasta lausuntoa.

Nyt arvioitavana olevan ehdotuksen tarkoituksena on muuttaa vallitseva oikeustila mahdollistamalla veronhuojennus tilanteessa, jossa perinnönjättäjän yllättäen kuoltua yrityksen sukupolvenvaihdos hänen perilliselleen ei ole mahdollinen siitä syystä, että perillinen ei alaikäisyytensä vuoksi voi jatkaa yritystoimintaa. Veronhuojennuksen tarkoituksena on estää

yritystoiminnan jatkuvuuden ja työpaikkojen säilymisen vaarantuminen yritysten sukupolvenvaihdoksen yhteydessä. Lisäksi säännöstä perustellaan perinnön täyden veronalaisuuden aiheuttamilla mahdollisilla sosiaalisesti epätyytyttävillä tai kohtuuttomilla tilanteilla. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytyksenä olevan jatkamisedellytyksen täyttämisen kautta veronhuojennuksen tavoitteena on kohdentua varoihin, joilla verovelvollinen jatkaa yritystoimintaa.

Sääntelyä ei ehdoteta ulotettavaksi perillisaseman ulkopuolisiin alaikäisiin. Yritystoiminnan jatkuvuuden ja työpaikkojen säilymisen vaarantuminen on esityksen mukaan kriittisempää asetelmissa, joissa perinnönjättäjän kuolemaan liittyy yllätyksellisyyttä ja varautumattomuutta. Veronhuojennuksen tarkoituksen kannalta ei ole esityksen mukaan perusteltua luoda myöskään kannustimia sellaisiin testamenttijärjestelyihin, joissa huojennuksen vuoksi pyritään siirtämään yrityksen varoja esimerkiksi perillisten ohi tai muutoin perillisaseman ulkopuolisille alaikäisille.

Ehdotettu säännös ei soveltuisi lahjaverotuksessa. Esityksessä on tuotu esille, että elinaikana tehdyissä järjestelyissä lahjoitus jatkajalle voidaan toteuttaa halutulla tavalla. Ehdotetun sääntelyn laajentaminen alaikäisille tehtäviin lahjoituksiin sisältäisi esityksen mukaan myös ilmeisen vaaran keinotekoisista järjestelyistä verohuojennuksen saamiseksi.

Esityksessä (s. 10) on tuotu esille, että sukupolvenvaihdoshuojennus on merkittävin perintö- ja lahjaverotukseen kohdistuva verotuki. Vuonna 2024 huojennuksen arvioitiin vähentäneen verotuloja noin 220 miljoonaa euroa, kun perintö- ja lahjaveron kokonaiskertymä oli noin 1,26 miljardia euroa. Noin 190 miljoonaa euroa huojennuksen vaikutuksesta kohdistui lahjaveroon. Perintöveron huojentaminen on siten verrattain harvemmin esiintyvä tilanne. Tapausten, joissa alaikäisen perillisen perintöosuuteen kuuluu huojennuskelpoisen osakeyhtiön osakkeita, voidaan arvioida olevan verrattain harvinaisia. Lähtökohtaisesti tapauksia lienee muutamia vuodessa. Esityksen vaikutusarviointien (s. 20) mukaan alaikäisen perillisen sukupolvenvaihdoshuojennuksella voi yksittäistapauksissa olla huomattava merkitys.

Esityksen perustuslakijakson (s. 27) mukaan ehdotettu säännös asettaa alaikäisen perillisen parempaan asemaan kuin sellaisen täysi-ikäisen perillisen, joka ei itse jatka huojennuskelpoisen yrityksen toiminnan harjoittamista, samoin kuin sellaiset perilliset, joiden perintöosuuteen ei kuulu huojennuskelpoista varallisuutta.

Arviointi

Esityksen mukaan sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltaminen mahdollistettaisiin jatkossa myös tilanteessa, jossa alaikäinen saa perintönä osakeyhtiön osakkeita lakisääteisen perimysjärjestyksen nojalla. Muutos ei vaikuttaisi huojennuksen määrän tai sen aineelliseen soveltamisalaan, vaan ainoastaan laajentaisi sitä alaikäisiin perinnönsaajiin myös osakeyhtiömuotoisessa yritystoiminnassa. Kyse olisi sukupolvenvaihdoshuojennuksen piiriin kuuluvaa omaisuutta saavien alaikäisten henkilöiden verokohtelun yhtenäistämisestä täysi-ikäisiin vastaavassa tilanteessa oleviin nähden. Toisaalta kysymys olisi siitäkin, että yritysvarallisuuden sukupolvenvaihdoshuojennuksen henkilöllinen soveltamisala laajenisi niin, että perintö- ja lahjaverolain 55 §:n huojennussääntelyn merkitsemä erottelu yritysvarallisuuden perijöiden ja muunlaisen omaisuuden perijöiden välisessä verotuksessa kasvaisi entisestään. Ehdotettu sääntely

on siten merkityksellistä perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaisen yhdenvertaisuuden ja 2 momentin mukaisen syrjintäkiellon kannalta.

Valtiosääntöoikeudellisesti on syytä antaa merkitystä sille, että veronhuojennuksen määrä ei muutoksen seurauksena kasvaisi eivätkä sen edellytykset sinänsä vähenisi, vaan lainmuutoksella korjattaisiin oikeuskäytännössä syntynyt oikeustila alaikäisten osalta. Nähdäkseni korkeimman hallinto-oikeuden tähänastinen ratkaisukäytäntö (KHO 2011:1, KHO 2015:166) ei ole poistanut nyt käsillä olevaan veronhuojennussääntelyyn liittyviä avoimia ja epäselviä perustuslakikysymyksiä perustuslain 6 §:n kannalta, ja kyseisiä linjauksia voi myös arvioida kriittisesti yhdenvertaisuusperusoikeuden kannalta. Myös esityksessä esitettyjen tavoitteiden ja perustelujen, jotka kytkeytyvät yritystoiminnan jatkuvuuden ja työpaikkojen säilymisen turvaamiseen sekä sosiaalisesti epätyytyttävien tai kohtuuttomien tilanteiden estämiseen, voi katsoa muodostavan hyväksyttävän yhteiskunnallisen perusteen ehdotetulle muutokselle. Esitys ei myöskään näytä vaarantavan vaan pikemminkin poistavan huojennukseen oikeutettujen väliin yhdenvertaisuuteen liittyviä ongelmia ja turvaavan siten verovelvollisten välistä yhdenvertaisuutta. Oikeustilan muuttamisen lainsäädännöllä voi siten arvioida perustavan myös perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävään syyhyn. Ehdotuksen tavoitteiden voidaan siten katsoa vastaavan niitä tavoitteita, jotka perustuslain 6 §:n 1 ja 2 momentin kannalta ovat hyväksyttäviä perusteita.

Säännös on soveltamisalaltaan tarkkarajainen, koska se koskee eri yhteisömuodoista vain perinnöksi saatuja osakeyhtiön osakkeita ja vain tilannetta, jossa perillinen ei alaikäisyytensä vuoksi voi hoitaa hallituksen jäsenen tai toimitusjohtajan tehtävää. Rajaaminen osakeyhtiöihin on perusteltua, koska nykyisten rajoitteiden taustasyy on nimenomaan osakeyhtiösääntelyssä, johon sisältyy rajoitteita alaikäisen toiminnalle. Esityksessä esitetyt seikat lahjojen ajoittamismahdollisuuksista tai keinotekoisista järjestelyistä puoltavat muutoksen rajaamista myös vain perinnöksi saatuihin osakkeisiin ja lakimääräisiin perillisiin. Näiltä osin katson siten, että ehdotettu sääntely on tarkkarajaista ja riittävän täsmällistä.

Toisaalta tarkkarajaisuuden ja oikeasuhtaisuuden kannalta vailla merkitys ei ole se, että ehdotettu koskisi kategorisesti kaikkia alaikäisiä. Voi arvioida, että alaikäisten lasten joukko on hyvin heterogeeninen yritystoiminnan jatkamisen näkökulmasta. Täysi-ikäisyyttä lähestyvien osalta voitaneen aidommin varmistua yritystoiminnan jatkamisesta verrattuna hyvin nuoriin lapsiin. Lapsen edunvalvojan nimeämistä on mahdollista pitää keinotekoisena tapana sen varmistamiseksi, että etenkin pieni lapsi myöhemmin jatkaisi yritystoimintaa. Esityksessä ei ole havaintojeni mukaan tähän liittyvää pohdintaa valtiosääntöoikeuden näkökulmasta. Alaikäisen ikään liittyvän rajauksen tekeminen olisi kuitenkin toisaalta varsin hankalaa ja voisi muodostaa uusia ongelmia perustuslain 6 §:n mukaiseen yhdenvertaisuuteen nähden.

Pidän siten esityksen mukaista huojennuksen saajien keskinäistä yhdenvertaisuutta perusteltuna ratkaisuna, vaikka se voi käytännössä mahdollistaa huojennuksen myös sellaisessa tilanteessa, jossa perinnönsaaja on vielä hyvin nuori. Vailla valtiosääntöistä merkitystä ei ole sekään, että kyse olisi varsin harvinaisista yksittäistapauksista. Yritystoiminnan jatkamisedellytyksen täyttäminen alaikäisen perillisen edunvalvojan toiminnan perusteella ei voi katsoa asetavan alaikäisiä perillisiä mielivaltaisesti parempaan asemaan tai olevan kohtuutonta suhteessa täysi-ikäisiin yritystoiminnan jatkajiin tai muuta varallisuutta periviin nähden. On myös otettava huomioon, että lakiin sisältyvä sääntely huojennuksen menettämisestä varmistaa

osaltaan sääntelyn tarkkarajaisuutta ja oikeasuhtaisuuttakin. Olisi kuitenkin nähdäkseni syytä varmistua siitäkin, että sääntely huojennuksen menettämisestä on oikeasuhtainen ja tarkoituksenmukainen eri-ikäisten alaikäistenkin osalta.

Arvioitaessa ehdotetun sääntelyn oikeasuhtaisuutta voi ehdotuksen katsoa olevan asiallisessa ja kiinteässä yhteydessä sääntelyn hyväksyttävään tarkoitukseen edistää yritysten sukupolvenvaihdoksia myös alaikäisten perillisten kohdalla verrattain harvinaisissa erityistapauksissa. Esityksessä todetun mukaisesti ehdotettua sääntelyä voi pitää sen tavoitteisiin ja vaikutuksiin selväksi poikkeukseksi perintö- ja lahjaverolain järjestelmästä ja oikeasuhtaiseksi keinoksi sääntelylle asetettujen tavoitteiden saavuttamiseksi perustuslain 6 §:n 1 ja 2 momentin kannalta.

Asian valtiosääntöoikeudellisessa arvioinnissa on myös otettava huomioon vielä se, että veronhuojennussääntelyssä on ylipäänsä kysymys ihmisten asettamisesta erilaiseen asemaan verotuksessa yhteiskunnallisen aseman ja varallisuuden perusteella. Veronhuojennuksen verovelvolliselle tuoma etu suhteessa muihin vastaavaa omaisuutta muutoin periviin tai lahjaksi saaviin henkilöihin on lisäksi huomattava, mikä vain korostaa huojennussäännöksestä syntyvän erottelun merkittävyyttä perustuslain 6 §:n näkökulmasta.

Mainitun kysymyksen arvioinnin osalta on syytä ottaa huomioon, että nyt arvioitavana olevassa esityksessä ei olla lisäämässä verohuojennusta, vaan korjaamassa siihen liittyvää alaikäisiä perinnönsaajia koskevaa erityisongelmaa. Kysymys sukupolvenvaihdoshuojennuksen valtiosääntöoikeudellisesta hyväksyttävyydestä on tätä esitystä laajempi. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen valtiosääntöoikeudellista hyväksyttävyyttä ei ole arvioitu perustuslakivaliokunnassa. Vaikka nyt arvioitavana on osamuutos sukupolvenvaihdosjärjestelmään, on esityksen perustuslakijaksossa kuitenkin merkittävässä määrin perusteltu myös sukupolvenvaihdoshuojennuksen yleistä oikeutusta. Nähdäkseni yleinen kanta koko sukupolvenvaihdossääntelyn veroetujen perustuslainmukaisuudesta, etenkin suhteessa perustuslain 6 §:ään, tarvittaisiin, mutta sitä ei tulisi nojata vain nyt arvioitavana olevassa esityksessä esillä oleviin seikkoihin. Asiasta tarvittaisiin siten kokonaisarvio, jossa otettaisiin huomioon muun ohella ongelma siitä, että yritysten taseissa huojennuksen piiriin saattaa tulla elinkeinotoimintaan liittymättömtä sijoitusvarallisuutta, joka suoraan omistettuna olisi normaalin perintöverotuksen piirissä. Tällöinkin olisi otettava huomioon muun muassa yrityksen jatkamisedellytyksen merkitys samoin kuin sekin, että nyt ehdotettavan perintö- ja lahjaveron yleinen keventäminen ylipäänsä vähentää sukupolvenvaihdoshuojennuksen suhteellista merkitystä.

Helsingissä 15.10.2025

Anu Mutanen, OTT, apulaisprofessori