Perustuslakivaliokunnalle

Perustuslakivaliokunta on pyytänyt lausuntoani hallituksen esityksestä eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi (HE 158/2016 vp). Sen johdosta esitän seuraavaa.

Hallituksen esityksessä tuloverolakiin ehdotetaan otettavaksi säännökset metsätilan sukupolvenvaihdoksen johdosta suoritettavan lahjaveron perusteella myönnettävästä metsälahjavähennyksestä. Vähennys tehtäisiin metsätalouden puhtaasta pääomatulosta. Tavoitteena on edistää metsätilojen sukupolvenvaihdoksia, kasvattaa metsätilakokoa, edistää yrittäjämäistä metsätaloutta ja lisätä puun tarjontaa.

Metsälahjavähennystä koskevat perussäännökset kuuluisivat seuraavasti:

55 a §

Metsälahjavähennys

Luonnollisella henkilöllä on oikeus tehdä metsätalouden puhtaasta pääomatulosta lahjana tai lahjanluonteisella kaupalla saamastaan metsästä suorittamansa lahjaveron perusteella metsälahjavähennys.

Vähennyksen kokonaismäärä (vähennyspohja) on se suhteellinen osa metsämaahan ja samalla luovutettuun joutomaahan kohdistuvasta lahjaverosta, joka kohdistuu lahjana saadun metsän varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 7 §:n mukaisen arvon 30 000 euroa ylittävään osaan kerrottuna luvulla 2,4. Lahjana saadun metsän murto-osan osalta määrä lasketaan murto-osaa vastaavasta osasta kiinteistön metsämaata. Mitä 55 a—55 d §:ssä säädetään lahjasta, koskee myös lahjanluonteista kauppaa.

Jos 2 momentissa tarkoitettu 30 000 euron arvo ei ylity, mutta metsämaan pinta-ala on vähintään 100 hehtaaria, vähennyspohja lasketaan metsämaan 100 hehtaaria ylittävään osaan kohdistuvan lahjaveron perusteella.

Verovelvollisella ei ole oikeutta metsälahjavähennykseen sellaisen lahjana saadun metsän perusteella, johon sovelletaan perintö- ja lahjaverolain (378/1940) 55 §:n mukaista veronhuojennusta.

55 b §

Metsälahjavähennyksen tekeminen

Verovuonna tehtävä metsälahjavähennys on enintään 195 000 euroa, jollei 55 d §:stä muuta johdu, ja enintään 50 prosenttia metsätalouden puhtaasta pääomatulosta ennen metsälahjavähennyksen tekemistä. Verovuonna ja aiemmin tehtyjen metsälahjavähennysten yhteismäärä ei saa ylittää vähennyspohjaa.

Vähennys tehdään metsätalouden puhtaasta pääomatulosta ennen tulon hankkimiseen kohdistuvien velkojen korkojen ja 59 §:ssä tarkoitetun tappion vähentämistä. Metsätaloutta yhteisesti harjoittavien puolisoiden tai metsätaloutta harjoittavan verotusyhtymän osakkaiden osalta vähennys tehdään siitä metsätalouden puhtaasta pääomatulosta, joka heille heidän omistusosuutensa perusteella verotusyhtymästä

tai puolisoiden yhteisesti harjoittamasta metsätaloudesta jaetaan.

Metsälahjavähennys tehdään verovelvollisen ennen verovuodelta toimitettavan verotuksen valmistumista tekemästä vaatimuksesta. Verovelvollisen tulee esittää selvitys vähennyksen edellytyksistä. Verovuonna tehtävän vähennyksen on oltava vähintään 1 500 euroa.

Jos verovelvolliselle on muodostunut vähennyspohjaa eri vuosina saatujen lahjojen perusteella, aikaisemmin muodostunut vähennyspohja on käytettävä ensin.

Vähennyspohja on käytettävä viimeistään viidentenätoista verovuotena sen vuoden jälkeen, jona lahjoitus on tehty.

Metsälahjavähennyssäännökset kilpailevat monimutkaisuudessaan perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennussäännöksen kanssa. Syynä monimutkaisuuteen on muun muassa ehdotetun vähennyksen, jossa lahjaveroa vähennetään tuloverotuksessa, soveltumattomuus verojärjestelmäämme. Tämä tuskin kuitenkaan yksin tekee ehdotettua vähennystä perustuslain vastaiseksi. Perustuslailliset ongelmat liittyvät yhdenvertaisuuteen. Siitä hallitus esittää seuraavaa:

"Ehdotettu huojennus keventää metsätilan lahjaksi saavien verotusta, ja asettaa heidät siten parempaan asemaan kuin muuta pääomatuloa tuottavaa varallisuutta saavat henkilöt, samoin kuin metsävarallisuutta perinnön kautta saavat henkilöt.

Tarkasteltaessa ehdotusta säätämisjärjestyksen kannalta on merkityksellistä lähinnä ehdotusten suhde perustuslain yhdenvertaisuusperiaatteeseen. Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Saman pykälän 2 momenttiin sisältyvän syrjintäkiellon mukaan ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan säännöksessä erikseen lueteltujen seikkojen perusteella. Momentin loppuosan yleislausekkeen mukaan eri asemaan asettaminen ei saa perustua myöskään henkilöön liittyvään muuhun syyhyn.

Perustuslain 6 §:n 1 momentin yleisellä yhdenvertaisuuslausekkeella ilmaistaan yhdenvertaisuutta ja tasa-arvoa koskeva pääperiaate. Siihen sisältyy mielivallan kielto ja vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Lailla ei voida mielivaltaisesti asettaa ihmisiä tai ihmisryhmiä toisia edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan. Yhdenvertaisuussäännös kohdistuu myös lainsäätäjään. Lausekkeella ei kuitenkaan edellytetä kaikkien ihmisten kaikissa suhteissa samanlaista kohtelua, elleivät asiaan vaikuttavat olosuhteet ole samanlaisia. Yhdenvertaisuusnäkökohdilla on merkitystä sekä myönnettäessä lailla etuja ja oikeuksia että asetettaessa velvollisuuksia. Toisaalta lainsäädännölle on ominaista, että siinä kohdellaan tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin muun muassa tosiasiallisen tasa-arvon edistämiseksi. (HE 309/1993 vp, PeVL 64/2010 vp, PeVL 46/2006 vp)

Perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti todennut, ettei yleisestä yhdenvertaisuusperiaatteesta johdu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn (muun muassa PeVL 40/2014 vp, PeVL 64/2010 vp, PeVL 28/2009 vp). Keskeistä on, voidaanko kulloisetkin erottelut perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla. (HE 309/1993 vp, s. 44/I; PeVL 18/2006 vp, PeVL 14/2006 vp). Valiokunta on eri yhteyksissä johtanut perustuslain yhdenvertaisuussäännöksistä vaatimuksen, että erottelut eivät saa olla mielivaltaisia eivätkä ne saa muodostua kohtuuttomiksi (ks. esimerkiksi PeVL 7/2014 vp, PeVL 11/2012 vp).

Yritysten sukupolvenvaihdosten edistämistä perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaisen maatilan ja muun yrityksen sukupolvenvaihdoshuojennuksella on sen elinkeino- ja työllisyyspoliittiset taustatavoitteet huomioon ottaen yleisesti ottaen pidetty perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävänä siitä huolimatta, että se asettaa erilaista varallisuutta perintönä tai lahjana saavat keskenään erilaiseen asemaan. Perustuslakivaliokunnan kannanottoja juuri mainitusta huojennuksesta ei toistaiseksi ole.

Perustuslakivaliokunta on kuitenkin eräiden muita oikeudenaloja koskevien lainmuutosten yhteydessä suhtautunut ymmärtävästi sukupolvenvaihdosten edistämiseen siitä huolimatta, että toimenpiteet ovat johtaneet henkilöiden erilaiseen kohteluun. Luopumistukijärjestelmää koskevasta hallituksen esityksestä HE 34/2006 vp valiokunta totesi lausunnossaan (PeVL 18/2006 vp), että ”perheyhteys on … perinteisesti kuulunut maatalouden harjoittamiseen, ja tähän liittyen itse maatilan siirtymistä suvussa sukupolvelta toiselle on pidetty vanhastaan tärkeänä”. Valiokunta katsoi, että perheen sisäisten sukupolvenvaihdosten edistämiselle oli hyväksyttävät perusteet. Perintökaaren maatilaperimystä koskevassa lausunnossaan 1/1981 vp valiokunta hyväksyi rintaperillisten erottelevan kohtelun perintökaaren 25 luvussa jäämistöön kuuluvan maatilan jaossa. Valiokunta viittasi lausunnossaan perheviljelmien toimeentulomahdollisuuksien turvaamiseen.

Puhtaiden metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistämisessä välittömät työllisyysnäkökohdat eivät ole samassa määrin painavia kuin maatilojen ja muiden yritysten kohdalla. Metsätalous tarjoaa vain verrattain harvoille esimerkiksi pääasiallisen toimeentulon lähteen. Huomattava osa huojennuksen piiriin pääsevistä on kaupunkilaismetsänomistajia, jotka ansaitsevat elantonsa pääosin muusta kuin metsätaloudesta. Metsätalouden toimintaedellytysten edistämiseen metsätilojen sukupolvenvaihdosten verokustannusta keventämällä on toisaalta muita painavia elinkeino- ja metsäpoliittisia perusteita. Tilakokoa kasvattamalla ja metsänomistajien ikärakennetta nuorentamalla edistetään aktiivista metsätaloutta ja turvataan puuta käyttävän teollisuuden puunhuoltoa, mikä on kansantalouden kannalta tärkeää. Yksityismetsien hoidon edistämisen suorat ja välilliset vaikutukset työllisyyteen ja investointeihin ovat suuret.

Kun ehdotettua huojennusjärjestelmää arvioidaan perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten kannalta, on huomattava, että huojennusmekanismin johdosta huojennuksen osumatarkkuus on hyvä, koska huojennus edellyttää puun myyntinä ilmenevää aktiivista metsätaloutta. Hallituksen käsityksen mukaan puun myyntiin kytkeytyvällä järjestelmällä on myös vaikuttavuuden kannalta selviä etuja verrattuna lähinnä vaihtoehtoiseen keinoon, joka on perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaisen veronhuojennuksen laajentaminen koskemaan metsätiloja.

Hallituksen käsityksen mukaan huojennuksesta aiheutuvaa ihmisten erilaista kohtelua voidaan pitää hyväksyttävänä ja oikeasuhtaisena huojennuksen tavoitteet ja vaikutukset huomioon ottaen. Ehdotettu sääntely ei hallituksen käsityksen mukaan muodostu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen vastaiseksi, vaan mahtuu lainsäätäjälle jätetyn harkintavallan puitteisiin. Laki voitaisiin hallituksen käsityksen mukaan näin ollen säätää tavallisen lain säätämisjärjestyksessä. Hallitus pitää kuitenkin suotavana, että asiasta pyydetään perustuslakivaliokunnan lausunto."

Esitetty metsälahjavähennys loukkaa mielestäni verovelvollisten yhdenvertaisuutta, koska se

- asettaa lahjansaajat ja perinnönsaajat keskenään eri asemaan
- asettaa erikokoisten metsien omistajat keskenään eri asemaan
- asettaa metsää saavat ja muut lahjansaajat keskenään eri asemaan.

Ei ole riittävää selvitystä siitä, että esitetty metsävähennys olisi puuntarjonnan turvaamiseksi välttämätön keino ja siten oikeuttaisi yhdenvertaisuudesta poikkeamiseen. Hallituksen esityksessä ei ole käsitelty lainkaan esimerkiksi niin sanottua ennakkoveromallia. Siinä metsänomistajilta perittäisiin metsän keskimääräisen kasvun perusteella ennakkoveroa, joka vähennettäisiin puunmyynnistä suoritettavista veroista mutta ei muista veroista.

Metsätalous on pitkäjänteistä toimintaa. Paineet koko perintö- ja lahjaverotuksen poistamiselle ja sen korvaamiselle muuta pääomaverotusta muuttamalla ovat kasvaneet myös

Suomessa. Olen kirjoittanut perintö- ja lahjaverotuksesta seuraavasti mm. Verojen historia -kirjassa (2016, s. 81– 109), jonka olen laatinut prof. Leila Juannon kanssa:

"1 Varhaisimmat perintöverotukset

Eufratin ja Tigrisin varteen virisi vuoden 3200 eaa. tienoilla sumerilainen kulttuuri, jossa kirjoitustaidon lisäksi kunnostauduttiin verokeksinnöillä. Vastaava yhteisö syntyi sen jälkeen Niilin vaikutuspiiriin Egyptiin. Roomassa perintövero otettiin käyttöön keisari *Augustuksen* aikana (31 eaa. – 14 jaa.). Augustus näkyy tunteneen Egyptin perintöveron.

Augustuksen perintövero oli 5 % perintöosuuden arvosta, ja siitä oli vapautettu lähiomaisten saamat perinnöt ja pienet perinnöt. Veroa arvosteltiin ankarasti ja kapinallakin uhattiin, mutta vero tuli hyväksytyksi, kun vaihtoehtona olisi ollut vieläkin vastenmielisempi, provinsseissa jo kannettu maavero.

Samoihin aikoihin perintöverotuksen kanssa alkoi Roomassa yleistyä tapa testamentata omaisuutta keisarille. Augustus saikin huomattavia omaisuuksia myös sitä kautta. Roomaa vuosina 37–41 hallinnut keisari *Caligula*, joka piti itseään jumalana, pakotti senaattoreita itsemurhiin, kidutti uhrejaan hengiltä ja myös teloitutti rikkaita, jos nämä eivät suostuneet testamenttaamaan omaisuuttaan hänelle.

Vuonna 212 Rooman perintövero nostettiin 10 %:iin ja verovapaudet poistettiin. Jatkossa perintövero kuitenkin osoittautui väestön keskuudessa niin epäsuosituksi, että saman vuosisadan kuluessa siitä luovuttiin kokonaan.

2 Perintöverotus keskiajalta Suomen itsenäistymiseen

2.1 Keskiaika ja kirkon vaatimukset

Kirkko opetti, että varmin keino ikuisen autuuden saamiseksi oli käyttää omaisuutensa kirkon hyväksi. Kanonisen oikeuden mukaan oikeutta testamentata kirkolle oli rajoitettu ainoastaan sikäli, että lapsia ei saanut tehdä täysin perinnöttömiksi, vaan heille oli varattava lakiosa. Tämä sääntö lausuttiin seuraavasti: ”Se, jolla on yksi poika, tehköön Kristuksesta toisen, se, jolla on kaksi poikaa, tehköön Kristuksesta kolmannen.” Ellei vainajalla ollut lapsia, hän sai testamentata koko omaisuutensa kirkolle.

Ruotsissa vapaalla miehellä alkuaan oli valta vapaasti määrätä omaisuudestaan. Mutta kun lahjoitukset kirkon hyväksi olivat saaneet huomattavan merkityksen, kirkon säännöt kohtasivat vastarintaa kansan taholta. Esimerkiksi Uplannin lain mukaan saattoi sielun autuudeksi kirkolle antaa perimysmaasta kymmenennen osan ilman lähimmän perillisen suostumusta, mutta perillisen suostumuksella sai tähän tarkoitukseen antaa miten paljon tahansa. Ansiomaata ja irtaimistoa sai antaa kirkolle täysin vapaasti. Testamentista käytettiinkin nimitystä *sialagift*, sielun autuudeksi annettu lahja.

Keskiajalla kannetun pääkymmenyksen eli pääomakymmenyksen (hufwudtionde) voitiin katsoa sisältävän tietynlaisen ajatuksen perinnön verottamisesta. Tuolla kymmenyksellä tarkoitettiin kirkon vaatimusta, että jokaisen hyvän kristityn tuli ainakin kerran elämänsä aikana suorittaa kymmenesosa varallisuudestaan kirkolle. *Kustaa Vaasa* ei hyväksynyt tätä vaan totesi:

> ”[--] väl vore de tionde förbuden, som kallas hufvudtionde i somliga orter och bestod däri, att presten går i bohaget efter en död man och tager hvar tionde penning af det, som tionde förr icke erlagts för.”

2.2 1600-luvulta Ruotsin vallan loppuun

Varsinainen perinnön verotusta koskeva lainsäädäntö Ruotsi-Suomessa alkoi kehittyä pääasiassa leimaverosäännösten pohjalta. Ensimmäisessä leimaveroasetuksessa vuonna 1660 säädettiin, että yhteisen ja köyhän kansan testamentit oli laadittava 16 äyrin ja arvohenkilöiden testamentit 2 hopeataalerin leimapaperille, ja että pesäluettelot ja perinnönjakokirjat oli kirjoitettava 8 tai 16 äyrin tahi 1 tai 2 hopeataalerin leimapaperille sen mukaan, kenelle omaisuus oli tuleva. Viimeisessä leimaveroasetuksessa, joka annettiin Suomen ollessa Ruotsin yhteydessä, eli vuoden 1803 leimaveroasetuksessa, pesäluetteloiden ja perinnönjakokirjojen leimaverokin oli jo säädetty riippuvaksi pesän säästöstä.

Toisesta jäämistöä kohtaavasta tietynlaisesta perintöverosta oli säännöksiä vuonna 1698 annetussa

asetuksessa kerjäläisistä, köyhistä, kulkureista ym. Siinä säädettiin, että kun jäämistö joko perittiin tai käytettiin velkojen maksuun, niin pesän varoista oli annettava 1/8 % köyhille. Lisäksi määrättiin, että kaikkien testamentinsaajien tuli testamentatusta määrästä tai sen arvosta antaa köyhille ½ %. Säännökset olivat meillä osittain voimassa peräti vuoden 1980 loppuun.

Edellistä lähellä oli kuolinpesäkalustoprosentti eli oikeusviraston prosentti. Sitä kannettiin valtiolle vuodesta 1752 lähtien ¼ % ritaristoon, aateliin tai pappis- tai porvarissäätyyn kuuluneen henkilön pesän säästöstä.

Myös suostuntaveroasetuksissa oli säännöksiä perinnön ja testamentin verottamisesta. Ensimmäinen tällainen säännös annettiin vuonna 1789. Sen mukaan kaikista rahamääristä, jotka testamentilla annettiin muille henkilöille kuin puolisolle ja rintaperillisille, oli suostuntaveroa maksettava 1 %. Vuoden 1800 suostuntaveroasetuksessa verovelvollisuus ulotettiin muuhunkin testamentilla saatuun omaisuuteen kuin rahaan. Samalla nostettiin suostuntaveron määrä 6 %:iin. Lisäksi kaikista kuolinpesistä, joissa pesänosakkaina ei ollut puoliso, rintaperilliset, vanhemmat tai sisarukset, tuli omaisuuden säästöstä maksaa suostuntaveroa 2 %.

2.3 Suomen autonomian aika

Suomen ollessa Venäjän yhteydessä kannettiin edelleen vuonna 1698 säädettyä vaivaisprosenttia. Samoin oli yhä suoritettava kuolinpesäkalustoprosenttia eli oikeusviraston prosenttia. Suostuntaverot sen sijaan lakkautettiin vuonna 1808, mutta ne otettiin muuttuneina jälleen käyttöön vuonna 1865. Vuosina 1810–1917 voimassa olleissa leimaveroasetuksissa säädettiin perukirjasta edelleenkin otettavaksi leimaveroa pesän säästön perusteella. Testamentilla saadusta omaisuudesta perittiin yhä leimaveroa testamenttia valvottaessa.

Perukirjasta kannettava leimavero oli pesän säästön perusteella maksettavaksi pantua jäämistöveroa, eikä se kohdistunut perinnönsaajalle perintöosuutena tulleeseen omaisuuden lisäykseen. Testamentista menevä leimavero sitä vastoin koski testamentilla saadun omaisuuden lisäystä, joka lisäksi oli perukirjasta suoritettavan jäämistöveron alainen. Perintöverotus rakentui pääosiltaan sille pohjalle, joka oli syntynyt jo Ruotsin vallan aikana. Vaikka Suomi oli 1900-luvun alussa hyvin maatalousvaltainen, leimaverona kannetun perintöveron tuotosta yli 70 % kertyi kaupungeista.

Kunnallisverotus järjestettiin Suomessa 1800-luvun lopulla. Silloin kunnallisveron alaisiksi säädettiin myös sivuperinnöt ja sivulahjat.

3 Kehitys itsenäisessä Suomessa

3.1 1920- ja 1930-luvut

Vuoden 1918 valtiopäiville annetun hallituksen esityksen mukaisesti säädettiin laki perintö- ja lahjaverosta, joka oli voimassa 1.7.1919 lukien vuoden 1921 loppuun. Tällä lailla kumottiin aikaisemmat säännökset, jotka koskivat perukirjojen, testamenttien ja lahjakirjojen varustamista leimamerkeillä, sekä kuolinpesäkalustoprosenttia eli oikeusviraston prosenttia koskevat säännökset. Lain mukaan perintövero oli suoritettava perinnön- tai testamentinsaajalle tulevasta osuudesta (perintöosuusvero) eikä siis koko pesään kohdistuvana jäämistöverona. Veron määräämisen toimittivat maalla kruununvoudit ja kaupungissa maistraatti.

Seuraava perintö- ja lahjaverolaki tuli voimaan jo 1.1.1922. Perintöveron määrääminen toimitettiin perintöosuusverona perukirjan taikka poikkeustapauksessa perinnönjakokirjan tai veroilmoituksen perusteella. Perintöveron määrääminen siirrettiin perintöverolautakunnille.

Vuoden 1919 perintö- ja lahjaverolaissa veronmaksajat jaettiin neljään veroluokkaan. Keveimpään eli I veroluokkaan kuuluivat rintaperilliset, isä ja äiti, aviopuoliso ja rintaperillisen jälkeläiset. II veroluokassa olivat veli ja sisar sekä veli- ja sisarpuoli. III veroluokassa olivat isän ja äidin vanhemmat sekä veljen, sisaren ja veli- ja sisarpuolen jälkeläiset. IV veroluokkaan kuuluivat kaukaisempaa sukua olevat ja vieraat. Veroluokkajako säilyi samanlaisena vuoden 1921 laissa.

Vuoden 1919 laissa verokanta riippui perintöosuuden suuruudesta ja sukulaisuussuhteesta. I veroluokassa marginaalivero oli enintään 5,5 %. Vero kannettiin kolminkertaisena II veroluokassa (korkein marginaalivero siis 16,5 %), III veroluokassa viisinkertaisena (korkein marginaalivero siis 27,5 %) ja IV veroluokassa seitsenkertaisena (korkein marginaalivero siis 38,5 %).

Vuonna 1921 säädetyn perintö- ja lahjaverolain ylin marginaalivero oli I veroluokassa 11 %. II

veroluokassa vero oli kolminkertainen, jolloin korkein marginaalivero ylsi 33 %:iin. III veroluokan vero oli nelinkertainen ja ylin marginaalivero siis 44 %. IV veroluokassa veroa maksettiin viisinkertaisesti, jolloin ylin marginaalivero oli 55 %. Kiinnostavaa oli, että marginaalivero ei ollut korkeimmillaan kaikkein isoimmissa perinnöissä vaan sitä kooltaan edeltäneessä omaisuusryhmässä. Tämä erikoisuus säilyi vuosikymmeniä.

Lisäksi sivuperinnöistä ja sivulahjoista oli maksettava kunnallisveroa.

Perintö- ja lahjaveron osuus valtion verotuloista oli 1920- ja 1930-luvuilla erittäin pieni (0,15–0,21 %). Määrään saattoivat vaikuttaa varallisuuden vähäinen määrä ja varallisuuden hyvin varovainen arvostus.

3.2 1940-luvun alusta 1970-luvun lopulle

Seuraava, osittain vieläkin voimassa oleva perintö- ja lahjaverolaki säädettiin 1940. Vuoden 1940 perintö- ja lahjaverolain alkuperäisissä säännöksissä verovelvolliset jaettiin veroluokkiin seuraavasti:

I: aviopuoliso, lapsi, ottolapsi, isä, äiti, ottovanhemmat ja lapsen tai ottolapsen rintaperillinen

II: veli, sisar ja veli- tai sisarpuoli sekä henkilö, joka vähintään viimeiset 10 vuotta perinnönjättäjän kuolinhetkeen asti oli ollut hänen palveluksessaan ja häntä hoitanut

III: isän ja äidin vanhemmat sekä veljen, sisaren ja veli- tai sisarpuolen jälkeläinen

IV: muut sukulaiset ja vieraat.

Vuoden 1940 perintö- ja lahjaverolaissa vero oli II veroluokassa kaksinkertainen, III veroluokassa kolminkertainen ja IV veroluokassa viisinkertainen. Ylin marginaalivero oli 1940-luvun alussa I veroluokassa 13 %, II veroluokassa 26 %, III veroluokassa 39 % ja IV veroluokassa peräti 65 %. Vuonna 1942 tuli voimaan suuria perintöjä koskeva lisävero, jonka marginaalivero oli ylimmillään 30 %. Näin vero saattoi periaatteessa nousta jopa yli 90 %:n. Kun sivuperinnöistä piti maksaa myös kunnallisvero, vero saattoi periaatteessa nousta noin 100 %:iin, vaikka kunnallisveroäyri tuolloin ei ollutkaan nykyistä tasoa. Oltiin varmaankin lähellä konfiskatorista verotusta, mikä voi herättää pohtimaan perustuslaissa turvattua omaisuudensuojaa. Tosin varojen arvostus oli tuohon aikaan käytännössä varovaista.

Lisäveroa ei määrätty, jos perinnönjättäjä maan ollessa sodassa tai sitä vastaavassa tilanteessa oli saanut surmansa taikka myöhemmin kahden vuoden sisällä oli kuollut sotilaallisen toiminnan johdosta saamaansa vammaan tai tautiin. Lisäveroa ei määrätty 31.12.1947 jälkeen.

Perintöveroasteikon ankarin marginaalivero esimerkiksi 1950-luvun alussa oli I veroluokassa 13 %. II veroluokassa prosenttimäärä oli kaksinkertainen, III veroluokassa kolminkertainen ja IV veroluokassa viisinkertainen. Sivuperinnöillä ja sivulahjoilla oli lisäksi kunnallisvero, joten kokonaisvero saattoi nousta vaikkapa 70 %:iin.

Kun asteikkoja ei muutettu rahanarvon heikentyessä, verotus tiukentui asiallisesti melkoisesti mutta perintö- ja lahjaveron osuus valtion verotuloista säilyi silti hyvin vaatimattomana. Vuonna 1940 osuus oli 0,22 %. Vuonna 1945 se oli 0,58 % ja viisi vuotta myöhemmin 0,31 %. Vuodesta 1955 vuoteen 1978 se oli noin 0,4 %:n tasoa.

Vuonna 1978 perintö- ja lahjaveron tuotto oli 137,7 miljoonaa markkaa ja kunnallisveron tuotto sivuperintöjen osalta 48,4 miljoonaa markkaa.

3.3 1970-luvun lopulta 2000-luvulle

Veroluokat säilyivät vuoden 1979 lainmuutokseen asti. Tuolloin siirryttiin kolmeen veroluokkaan siten, että aikaisemmin III veroluokkaan kuuluneet siirrettiin II veroluokkaan, jolloin III veroluokka tuli koskemaan muita sukulaisia ja vieraita. Vuonna 1979 lakiin myös lisättiin huojennussäännökset maatilojen ja yritysten sukupolvenvaihdoksista. Seuraavan kerran lakia muutettiin veroluokkien osalta vuonna 1984 sijoittamalla I veroluokkaan perinnönjättäjän kihlakumppani, jolle annettiin perintökaaressa tarkoitettu avustus. Perintö- ja lahjaveron osuus valtion verotuloista oli esimerkiksi vuonna 1988 noin 0,5 % ja vuonna 1992 noin 0,9 %.

Lakia muutettiin vuonna 1995 niin, että I veroluokkaan kuului myös sellainen avopuoliso, johon tuloverotuksessa sovellettiin puolisosäännöstä, mikä yleensä edellytti yhteistä lasta. Samalla poistettiin II veroluokasta uskollinen palvelija eli perittävää vähintään 10 vuotta hoitanut henkilö. Luovuttiin myös

kunnallisverottamasta sivuperintöjä ja -lahjoja; niitä oli siihen saakka kohdeltu ansiotuloina.

Laki muutettiin vuoden 2007 lopulla niin, että III veroluokasta luovuttiin ja siihen kuuluneet sijoitettiin II veroluokkaan, johon tämän jälkeen kuuluivat myös muut sukulaiset ja vieraat.

Samaa sukupuolta olevat rekisteröidyssä parisuhteessa asuvat on 2000-luvun alusta lukien rinnastettu puolisoihin, ja he kuuluvat siten I veroluokkaan.

Perintö- ja lahjaveron määräksi vuonna 2017 arvioidaan 550 miljoonaa euroa, joka on noin 1,3 % valtion verotuloista. Kertymä on samaa suuruusluokkaa kuin yleisradioveron mutta paljon pienempi kuin esimerkiksi veropohjaltaan kapean vakuutusmaksuveron. Vaikka perintö- ja lahjaveromme osuus verotuloista ei ole tätä isompi, se on kansainvälisesti verrattuna erittäin suuri.

4 Kansainvälistä vertailua

4.1 Tilanne 1800- ja 1900-lukujen vaihteessa

Englannissa perintöverokannaksi säädettiin 1,0 –8,0 % vuonna 1894 ja 7,0–15,0 % vuonna 1907. Perintöverotus oli tärkeä myös Ranskassa, jossa verokannaksi säädettiin 1,0–20,5 % vuonna 1901. Italian perintöveroksi säädettiin 0,1–22,0 % vuonna 1901. Sveitsissä verokannan vaihteluväli oli 1,0–75,0 %. Norjan verokanta vuonna 1905 oli 1,0–10,0 %.

Saksassa perintövero oli ensin alueellinen, ja vuoteen 1906 asti se vaihtelikin suuresti. Bremenissä se oli huomattavan korkea, kun taas esimerkiksi Preussissa se oli hyvin vaatimaton. Vuonna 1906 Saksaan säädettiin valtakunnallinen perintövero, jonka verokanta oli 4,0–25,0 %. Vero oli progressiivinen, ja se oli lievin I veroluokassa ja ankarin IV veroluokassa.

4.2 Tilanne 2000-luvun alussa

4.2.1 Ruotsi ja muut Pohjoismaat

Ruotsissa katsottiin 2000-luvun alussa yleisesti, että perintöverotus oli uudistamisen tarpeessa. Kesäkuussa 2004 komitea antoi mietinnön muutoksiksi perintö- ja lahjaverotukseen. Sosiaalidemokraattisen puolueen, ympäristöpuolueen ja vasemmistopuolueen neuvotteluissa vuoden 2005 talousarvioksi kuitenkin sovittiin, että perintö- ja lahjaverosta luovutaan kokonaan, ja hallitus antoi asiasta esityksen, jonka valtiopäivät hyväksyivät.

Perintöveron poistamisen taustalla oli keskustelu, jossa kritiikkiä kohdistettiin siihen, että vero vaikeutti sukupolvenvaihdoksia perheyrityksissä. Lisäksi oli tuotu esiin, että kasvualueilla asuntojen verotusarvot olivat nousseet korkeiksi ja ankaroittaneet verotusta. Myös varojen arvostuksen epäyhtenäisyyteen kiinnitettiin huomiota.

Osaan kritiikin kohteista reagoitiin jo lainmuutoksella, joka tuli voimaan vuoden 2004 alusta. Tällöin poistettiin perintövero puolison ja avopuolison osalta sekä laajennettiin pienyritysten sukupolvenvaihdoksia koskevaa verolievennystä. Näitä muutoksia ei kuitenkaan pidetty riittävinä, ja hallitus totesikin esityksessään, ettei muutetuilla säännöksillä voitu tyydyttää perintö- ja lahjaveroon kohdistuvaa kritiikkiä.

Ruotsi oli vauras maa, ruotsalaisetkin olivat kuolevaisia, Ruotsin veroprosentit olivat korkeita ja maan verotusorganisaatio toimi hyvin. Silti perintöveron tuotto oli Ruotsissa hyvin pieni verrattuna vaikkapa Suomeen. Ilmeisesti Ruotsissa perintöverosuunnittelu oli yleistä, pitkälle kehittynyttä ja aggressiivistakin. Hallituksen mielestä vero oli myös kallis hallinnoida.

Tätä taustaa vasten ja sukupolvenvaihdosten helpottamiseksi noteeraamattomissa yrityksissä perintövero poistettiin kokonaan. Fiskaalinen näkökohta oli merkittävä, kun pohdittiin perintöveron ja varallisuusveron asemaa. Ruotsissa varallisuusveron tuotto oli noin kaksinkertainen perintö- ja lahjaveron tuottoon verrattuna. Sittemmin Ruotsissa on kyllä poistettu myös varallisuusvero.

Norjassa perintöverotus on ollut lievää ja sen tuottokin valtion verotuloista perin vaatimaton, esimerkiksi vuonna 2008 vain 0,18 %. Vuonna 2014 Norja on poistanut perintöveron kokonaan. Tanskan perintöverotus on jäämistöveron ja perintöosuusveron yhdistelmä, ja sen tuotto on kansainvälisessä vertailussa varsin korkea.

4.2.2 Viro ja Venäjä

Virossa ei nykyisin ole perintöverotusta. Perityn omaisuuden hankintamenoksi tuloverotuksessa katsotaan siellä nolla, eli koko saatu myyntihinta on veronalaista tuloa. Joitakin poikkeuksia tästä ankarasta säännöstä kuitenkin on, esimerkiksi leskellä hankintamenoksi katsotaan 50 %.

Myös Venäjällä perintöverotus on poistettu. Presidentti *Vladimir Putin* muun muassa totesi olevan oikein poistaa vero omaisuudesta, joka luovutetaan perintönä, koska miljardeja dollareita oli piilossa offshore-alueilla ja ne varat eivät periytyneet Venäjällä.

4.2.3 Muu Eurooppa

Itä-Euroopassa on muitakin valtioita, jotka ovat vailla perintöverotusta. Sellaisia ovat esimerkiksi Latvia ja Slovakia. Siellä on myös maita, joissa perintöveron osuus valtion verotuloista on suurempi kuin Suomessa, esimerkiksi Serbia (2,8 %), ja maita, joissa perintöveron osuus verotuloista on jonkin verran pienempi kuin Suomessa (esim. Unkari 0,9 %) tai hyvin vaatimaton (Puola 0,2 %) taikka lähes olematon (Kroatia 0,013 %, Tšekki 0,02 %). Myös Sloveniassa ja Ukrainassa on perintöverotus, samoin Romaniassa, mutta viimeksi mainitussa ei ole lahjaverotusta.

Itävallassa perustuslakituomioistuin katsoi epäyhtenäisten arvostussäännösten johtavan kansalaisten eriarvoiseen kohteluun ja olevan perustuslain vastaisia. Perintöverotus loppui vuonna 2008. Luopumista helpotti veron vaatimaton tuotto, noin 0,2 % valtion verotuloista.

Myös Saksan perintöverotuksessa on koettu valtiosääntöoikeudellisia ongelmia ja sen vuoksi jouduttu perusteellisesti muuttamaan arvostussäännöksiä. Saksassa perintövero voi nousta korkeaksikin, mutta toisaalta vapaamäärät ovat todella suuria. Veron osuus valtion verotuloista on noin 0,85 % – siis pienempi kuin Suomessa mutta ei aivan mitätön.

Isoa-Britanniaa on pidetty ankarana perintöverottajana, mutta nykyisin veron tuotto valtion verotuloista on vain noin 0,5 %. Irlannissa verovapaa alaraja on hyvin korkea.

Belgiassa ja Sveitsissä perintöveron osuus verotuloista vaihtelee alueittain, mutta se on melko korkea. Ranskassa veron suhteellinen osuus valtion verotuloista on suurempi kuin Suomessa, ja Alankomaissa se on Suomen luokkaa. Luxemburgissa perintöveron suhteellinen osuus on selvästi pienempi kuin Suomessa. Ranskassa, Alankomaissa ja Belgiassa ylimmät marginaaliverot ovat olleet hyvin korkeita, alimmassa veroluokassa 30–40 %:n tasoa ja ylimmässä 60–80 %:n tasoa.

Portugalissa ei ole varsinaista perintöveroa, mutta siellä kannetaan myös vastikkeettomista luovutuksista varainsiirtoveroa. Näin valtiolle kertyy perinnöistä huomattavat verotulot (n. 4 % verotuloista).

Italiassa perintövero on kertaalleen poistettu ja sitten taas palautettu, mutta sen tuotto on ollut miltei olematon. Perintövero on tuottanut valtiolle erittäin vähän myös Kreikassa ja Espanjassa. Kyproksella ei ole perintöverotusta. Maltalla puolestaan on perintöverotus mutta ei lahjaverotusta.

4.2.4 Amerikka

USA:ssa liittovaltion perintövero on tyypillinen jäämistövero, jonka veroprosentit olivat vielä 1990-luvulla suurten perintöjen kohdalla korkeat, maksimissaan 45 %. Aikaisemmin prosentit olivat vieläkin korkeammat. Lisäksi noin puolella osavaltioista on oma perintöverotuksensa, yleensä perintöosuusverona.

George W. Bushin presidenttikauden alussa USA:ssa säädettiin laki, joka alensi jäämistöveroa vähitellen siten, että se poistui kokonaan vuonna 2010. Vero on palannut vuodesta 2011 lähtien. Perusvähennys on kuitenkin miljoonia dollareita, joten valtaosa jäämistöistä jää verotuksen ulkopuolelle.

Ensimmäisiä perintöverosta luopuneita maita oli Kanada (1971). Kanadassa luopuminen ei kaikissa tapauksissa johtanut perintöjen lievempään verotukseen, sillä perintöverotuksen tilalle tuli perittyjen pääomahyödykkeiden tuloverotus siten, että perittävän katsottiin luovuttaneen pesään kuuluvat hyödykkeet niiden käyvästä arvosta juuri ennen kuolemaansa. Tuloksi katsotaan Kanadassa siis kunkin omaisuushyödykkeen alkuperäisen hankintamenon ja käyvän arvon erotus, joten verotus kohdistuu perittävän elinaikana tapahtuneeseen arvon nousuun. Samaa linjaa sovelletaan lahjoituksiin. Lesken ei kuitenkaan tarvitse maksaa veroa vielä tässä vaiheessa, vaan hänelle määrätään vero vasta omaisuushyödykkeen luovutuksen tapahduttua. Jos arvonnousua ei ole syntynyt tai jos omaisuus on sellaista, joka ei ole arvonnousun kohteena (esim. käteiset ja talletukset), tämä omaisuus siirtyy tuloverosta vapaasti.

Niissä Etelä-Amerikan valtioissa, joissa perintöveroa kannetaan (ainakin Brasilia, Chile, Venezuela),

sen tuotto on hyvin vähän.

4.2.5 Muu maailma

Australia luopui perintöverotuksesta vuonna 1979, mutta samanaikaisesti ei päätetty tilalle tulevista tuloverotuksen muutoksista. Tuo päätös tehtiin vasta vuonna 1985, jolloin pyrittiin toteuttamaan Kanadan mallin mukainen verotus. Tässä ei kuitenkaan onnistuttu. Hallitus perääntyi Kanadan mallista, ja päädyttiin järjestelmään, jossa perittävän kuoleman sinänsä katsotaan merkitsevän perittyjen hyödykkeiden luovutuksia mutta veron joutuu perillinen maksamaan vasta kun hän luovuttaa perityn hyödykkeen. Poikkeustapauksissa (esim. jos perijänä on ulkomaalainen taikka verovapaa yhteisö) luovutuksen katsotaan tapahtuneen kuolinpäivänä ja tulovero peritään kuolinpesältä.

Uudessa-Seelannissakaan ei ole nykyisin perintöveroa. Aasiassa perintöveroa kannetaan joissakin valtioissa. Perintöveron osuus valtion verotuloista on ollut korkea Japanissa (3,3 %) ja Taiwanissa (2,1 %). Afrikan maissa perintövero on ainakin Etelä-Afrikassa, mutta sen osuus verotuloista on vain noin 0,1 %.

5 Perintöveron puoltajat ja vastustajat

Vero-oikeudellisessa kirjallisuudessa perintöverotuksen oikeutusta ovat viime vuosina käsitelleet muun muassa *Tikka*, *Andersson*, *Henttula*, *Niskakanga*s ja *Puronen*. He kaikki ovat puoltaneet perintöveron säilyttämistä sellaisilla muutoksilla, joista useat nyttemmin jo on toteutettu.

Linnakangas on menettänyt uskonsa perintöveron autuuteen ja ikuiseen elämään. Virkaanastujaisissa vuonna 2008 hän esitti, että asetetaan kaksi toimikuntaa: elvytystoimikunta ja hautajaistoimikunta. Elvytystoimikuntaan pääsisivät perintöverouskossa vahvat, ja tämän toimikunnan tehtävänä olisi esittää keinot perintöverotuksen loistavaksi tulevaisuudeksi. Hautajaistoimikunta, jonka jäsenet valittaisiin uskonsa menettäneistä, ei rajoittuisi arvokkaiden hautajaisten järjestämiseen perintöverolle vaan selvittäisi, miten perintöverotus korvattaisiin muuta pääomaverotusta kehittämällä. Linnakangas olisi halunnut hautajaistoimikuntaan, mutta sellaista ei asetettu. *Hetemäen* työryhmä (Verotuksen kehittämisryhmän loppuraportti 2010) suhtautui perintöverotuksen säilyttämiseen suopeasti ja teki vain pieniä kehittämisehdotuksia.

Useimmat verotutkijamme näkevät perintöverossa enemmän hyvää kuin pahaa eivätkä vaadi perintöveron hautaamista. Kielteisemmin perintöveroon taitavat suhtautua perhe- ja jäämistöoikeuden asiantuntijat. *Urpo Kangas* esimerkiksi toteaa: ”Jännite suomalaisen ja eurooppalaisen perintöverojärjestelmän tason välillä alkaa käydä kivulloiseksi. Pitkällä aikavälillä tähän liittyy negatiivisia haittavaikutuksia, mm. harmaata jäämistötaloutta ja varojen siirtämistä ulkomaille.”

6 Perintöveron puolesta ja sitä vastaan esitetyt väitteet

6.1 Tutkimuskirjallisuudesta

Perintöverotusta on tutkittu sekä taloustieteissä että oikeustieteessä tavattoman paljon. Sitä on käsitelty laajasti useissa vero-oikeudellisissa väitöskirjoissammekin. Useimmat tutkijat suhtautuvat perintöverotukseen ymmärtäväisesti ja esittävät lähinnä rakentavaa kritiikkiä sen yksityiskohdista.

Monipuolisin analyysi on *Henttulan* 2005 lopulla julkaistussa väitöskirjassa. Siinä esitellään ja arvioidaan kymmenen väitettä perintöveroa vastaan ja kymmenen sen puolesta. Seuraavassa tarkastelussa on hyödynnetty *Henttulan* kokoamia näkökohtia, mutta niihin on lisätty kaksi perintöveron puolesta esitettyä näkökohtaa (valtion yliomistusoikeus ja varainsiirtoveron täydentäminen) ja jätetty pois yksi sitä vastaan esitetty lainmuutoksen vuoksi ajankohtaisuutensa suureksi osaksi menettänyt peruste (puoliso- ja alaikäisyysvähennyksen minimaalinen määrä). Lisäksi kaksi toisiaan lähellä olevaa perustetta perintöveron puolesta (pääomatulon verotuksen täydentäminen ja ansiotulon verotuksen täydentäminen) on tässä yhdistetty. Perustelut myös esitetään tässä erilaisessa järjestyksessä ja osittain erilaisin painotuksin kuin Henttulan tutkimuksessa.

6.2 Puolesta

6.2.1 Pitkä historia – hieno perintö

Henttula esittelee yhtenä perintöveroa puoltavana näkökohtana perintöverotuksen historiallisen taustan ja sen suhteen tähän päivään. Hän toteaa, että perintöverotus on vanha veromuoto, jolla on hienot perinteet. Perintöverotuksen taustat ovat todella kaukana historiassa. Perintöverotuksen poikkeuksellisen pitkän historian tarkastelu osoittaa Henttulan mukaan, että tämän veromuodon teoreettiset perusteet eivät ole hävinneet tänäkään päivänä; kuten Rooman valtakunnassa tehdyt ratkaisut osoittavat, ongelmat ja veroasteikot ovat olleet ainakin osittain vastaavia jo noin 2 000 vuotta sitten.

Kaikki tuskin pitävät perintöverotuksen historiaa erityisen hienona. Vanha vero ei myöskään yleensä ole tosiasiassa parempi kuin uusi, vaikka tuttuus antaa turvaa muun muassa verosuunnittelussa. Totta kuitenkin on, että järjestelmän säilyessä pääosin ennallaan vältytään siirtymäkauden ongelmilta, jotka voivat olla vaikeita erityisesti joitakin veroja korotettaessa, esimerkiksi tiukennettaessa luovutusvoittoverotusta vastineena perintöverotuksen poistolle.

6.2.2 Valtion yliomistusoikeus

Vuoteen 1894 saakka Englannissa oli viisikin erillistä perintöveroa. Järjestelmä oli mutkikas ja sekava. Tuona vuonna ajoi rahaministeri *Sir William Harcourt* läpi lain, jolla perintövero järjestettiin uudestaan. Silloin säädettiin kolme varsinaista perintöveroa, joista tärkein, *estate duty*, oli jäämistövero, ja muut kaksi veroa kohdistuivat perintöosuuksiin. *Estate duty* kohosi 8 %:iin saakka vähintään miljoonan punnan jäämistöstä.

Harcourt oli sitä mieltä, että valtion oikeus ottaa osa perinnöstä on muiden perijäin oikeuksien edellä, sillä luonto ei ole antanut ihmiselle mitään oikeutta ja valtaa määrätä maallisesta tavarasta elämänsä jälkeen. Tämä oikeus riippuu valtion säätämästä laista. Perintöoikeus kuuluu siis periaatteessa valtiolle. Ja vasta sitten kun valtio on oikeuttaan käyttänyt on muilla perillisillä tilaisuus käyttää perintöä valtion säätämissä muodoissa ja rajoissa.

Tällainen perintöverotuksen oikeutuksen perustelu on nykyisessä suomalaisessa yhteiskunnassa niin vieras, ettei sitä esimerkiksi Henttulan laajassa analyysissä esitellä lainkaan. Suomalaisessa verokeskustelussa ainakin *Raimo Ilaskivi* on kutsunut perintöverotusta salasosialisoinniksi ja vaatinut sen lopettamista (HS 6.10.2004). Vertailun vuoksi siteerattakoon vuonna 1940 (nykyisen perintö- ja lahjaverolakimme säätämisaikoihin) vahvistettua Karjalais-Suomalaisen Sosialistisen Neuvostotasavallan perustuslakia:

> 6 §. Maa ja maan aarteet, vedet, metsät, tehtaat, kaivokset, rautatie-, vesi- ja ilmaliikenne, pankit, yhteysvälineet, valtion järjestämät suuret maataloustuotantolaitokset (neuvostotilat, kone- ja traktoriasemat j.n.e.) sekä kunnalliset tuotantolaitokset ja pääasiassa myöskin asuinrakennukset kaupungeissa ja teollisuuspaikoilla ovat valtion omaisuutta, s.o. koko kansan omaisuutta.
>
> 9 §. Sosialistisen talousjärjestelmän ohella, joka on hallitseva talousmuoto Karjalais-Suomalaisessa SNT:ssa, sallii laki yksityisten talonpoikain ja käsityöläisten henkilökohtaiseen työhön perustuvan pienen yksityistalouden, ilman vieraan työn riistoa.
>
> 10 §. Kansalaisten henkilökohtainen omistusoikeus heidän työtuloihinsa ja säästöihinsä, asuinrakennukseen ja kotona harjoitettavaan aputalouteen, kotitalous- ja tarvekaluihin, henkilökohtaisiin kulutus- ja mukavuusesineihin, samoin kuin kansalaisten henkilökohtaisen omaisuuden perintöoikeus on lain suojelema.

Tuossa siis tunnustettiin kansalaiselle perintöoikeus, mutta perittävää omaisuutta ei voinut paljon kertyä.

6.2.3 Valtion varaintarpeen tyydyttäminen

Perintöveronkin ensisijainen tavoite on fiskaalinen eli valtion varaintarpeen tyydyttäminen. Nykyisessä hyvinvointiyhteiskunnassamme verovarojen tarve on paljon suurempi kuin perintö- ja lahjaverotusta käyttöön otettaessa.

Perintö- ja lahjaverojen osuus kaikista valtion verotuloista on meillä ollut viime vuosina vähän yli 1 %. Vuonna 2017 tuota veroa arvioidaan kertyvän 550 miljoonaa euroa. Määrä on suhteellisen vähäinen mutta ei mitättömän pieni; itse asiassa prosenttiluku on maailman korkeimpia. Muun muassa Ruotsin kokemuksiin viitaten katsotaan yleisesti, ettei perintö- ja lahjaveroa voida olennaisesti ankaroittaa, koska se johtaisi yhä

aggressiivisempaan verosuunnitteluun, josta taas voisi seurata verotulojen vähentyminen.

6.2.4 Maksukyvyn verottaminen

Veronmaksukyky on tärkeimpiä perintöverotuksen perusteluja. Perintövero liittyy kuitenkin osittain myös sellaisiin tilanteisiin, joissa veronmaksukykyä on vaikea havaita. Tyypilliset tällaiset tapaukset kohdistuvat puolisoihin ja alaikäisiin lapsiin, osittain myös maatilojen ja yritysten sukupolvenvaihdostilanteisiin ja erilaisiin hallintaoikeusjärjestelyihin.

Perintö on taloudellinen etuus, jonka perinnönsaaja saa itselleen ilman vastasuoritusta, ja useimmiten saanto lisää edun vastaanottajan veronmaksukykyä. Periaatteessa veronmaksukykyä lisäävä vaikutus voitaisiin ottaa huomioon tuloverotuksessa. Niin meillä osittain tehtiinkin 1990-luvun puoliväliin eli sivuperinnön ja -lahjan kunnallisverotusta koskevien säännösten kumoamiseen asti.

On esitetty, että perintöjen sijasta verotettaisiin vain luovutusvoittoja, jolloin perintönä saadusta omaisuudesta maksettaisiin veroa vasta, kun sen vaihtaa rahaksi. Koska peritty omaisuus on saatu ilmaiseksi, hankintamenona ei saisi vähentää mitään. Kun luovutushinnasta ei voitaisi vähentää hankintamenoa ollenkaan, se usein merkitsisi verotuksen kiristymistä, ja toisaalta verotusta ei tapahtuisi, jos omaisuus siirtyisi aina perintönä eteenpäin.

6.2.5 Oikeudenmukaisuus

Verotuksen keskeinen ongelma on, miten verorasitus jakaantuu kansalaisten kesken. Verotuksen tulisi olla järjestetty siten, että jakaantumisnormi voidaan kokea oikeudenmukaiseksi. Ei kuitenkaan ole yhtä ainoaa oikeudenmukaista verotusta, vaan oikeudenmukaisuuskäsitykset ovat pitkälti aikaan, paikkaan ja henkilöön sidottuja. *Henttula* pitää perintöverotusta yleisellä tasolla vähintään yhtä oikeudenmukaisena kuin kaikkia muitakin keskeisiä veromuotoja.

Oikeudenmukaisuus on lähellä edellä käsiteltyä maksukykyisyysperiaatetta. Oikeudenmukaisuus voidaan liittää myös etuperiaatteeseen eli verovelvollisen valtiolta saamaan etuun, mutta on vaikea nähdä, mitä erityistä etua perillinen yhteiskunnalta tässä saa, ellei pidetä valtiota jonkinlaisena yliomistajana tai omaisuuden suojelijana. Oikeudenmukaisuus voidaan nähdä myös seuraavaksi käsiteltävän jakopolitiikan sukulaisena.

6.2.6 Varallisuuden uusjako

Näkökohta, jolla perintöverotusta on yleisesti perusteltu, on jakopoliittinen tavoite. Jakopoliittisilla tavoitteilla on ymmärretty tulojen ja varallisuuden keskittymisen estämistä tai jo keskittyneiden tulojen ja varojen uusjakoa.

Perintöverotuksella voidaan myös tasoittaa eri sukupolvien jäsenten keskinäistä taloudellista lähtökohtatilannetta. Tätä tavoitetta voidaan perustella yhdenvertaisuuden näkökulmasta: yhteiskunnan jäsenillä pitäisi olla elämänkaarensa alkuvaiheissa keskenään samanlaiset mahdollisuudet taloudellisen toiminnan aloittamiseen. Perittyjen varojen epätasainen jakaantuminen on ristiriidassa samanlaisten mahdollisuuksien periaatteen kanssa.

6.2.7 Tuloveron täydentäminen

Perintöverotusta on pidetty oikeutettuna myös sillä perusteella, että se soveltuu käytettäväksi tuloverotuksen täydennyksenä varsinkin silloin, kun vakautetun tulon verotusta ei ole järjestetty tyydyttävästi. Kysymys siitä, onko vakautetun tulon verotus järjestetty tyydyttävästi vai ei, on sidoksissa yhteiskunnan arvopohjaan. Suomessa esimerkiksi aikoinaan yleisesti katsottiin, että pääomatuloja tulisi verottaa ankarammin kuin ansiotuloja, mutta tämä kanta ei toteutunut käytännössä. Vuoden 1989 verouudistuksessa kaikki tulot pantiin lähtökohtaisesti samalle viivalle. Vuoden 1993 verouudistuksessa siirryttiin eriytettyyn tuloverojärjestelmään, jossa suuria pääomatuloja verotetaan lievemmin kuin ansiotuloja mutta alemmissa tuloluokissa tilanne on päinvastainen. Ansiotulojen verotusta ei mielellään lisätä eikä veron progressiota kiristetä; juuri progression kiristämiseen perintöverotuksen poistaminen loisi paineita.

Perintöveron voidaan katsoa täydentävän tuloverotusta myös siten, että sen avulla saadaan verotetuksi pimeitä tuloja. Silloin perintöveroa voidaan pitää verotusmenettelylain 30 §:ssä säädetyn selvittämättömän omaisuudenlisäyksen verotuksen sukulaisena.

6.2.8 Varallisuusveron täydentäminen

Itsenäisen Suomen verojärjestelmään tuli vuonna 1918 yleinen varallisuusvero**.** Sitä pidettiin erityisesti

tuloveron täydentäjänä. Verokanta oli progressiivinen. Tämä vero oli alkuaikoina Suomessa valtiontaloudellisestikin merkittävä. Esimerkiksi 1920- ja 1930-luvuilla varallisuusveron osuus valtion tulo- ja omaisuusveron yhteistuotosta oli 20–30 % ja omaisuusveron tuotosta kertyi 2/3 osakeyhtiöiltä.

Varallisuusverotuksemme uudistettiin perusteellisesti 1960-luvun lopulla, ja siitä voidaan sanoa sen alamäen alkaneen. Vähitellen veroa lievennettiin niin, että vuonna 2005 epäyhtenäinen ja vuotava varallisuusvero tuotti enää alle 100 miljoonaa euroa. Se oli siis rapautettu ja kuihdutettu veropohjaan nähden lähes merkityksettömäksi. Vero kumottiin vuodesta 2006 alkaen.

Perintöveroa voidaan luonnehtia myös jälkikäteen perityksi varallisuusveroksi. Klassisen liberalismin käsityksen mukaan piti täydellisesti kunnioittaa yksityisen omistusoikeutta ansaitsemaansa omaisuuteen, mutta siitä ei seurannut, että saman oikeussuojan tulisi tulla myös perillisen hyväksi. Niin kauan kuin omaisuus oli ansaitsijansa hallussa, verotusta ei tullut kohdistaa tähän ansaitsijaan, vaan se siis toteutettiin vasta hänen kuollessaan ja kohdistettiin varallisuuden saajaan.

Kun varallisuusvero meillä poistui, olisiko myös jälkikäteinen varallisuusvero eli perintövero tullut poistaa? *Henttulan* mukaan klassinen liberalismi lähti siitä, että vero tuli kohdistaa omaisuuden saajaan eikä perinnön saaja nauttinut samaa omaisuuden suojaa kuin omaisuuden ansaitsija, ja kun ansaitsijan varallisuusvero poistui, olisi voitu perustella sitäkin, että perintöveroa olisi korotettu vastaavalla määrällä, jolla varallisuusveroa alennettiin.

6.2.9 Varainsiirtoveron täydentäminen

Perintöverotuksen voidaan sanoa alkaneen meillä leimaverotyyppisenä varainsiirtoverona. Leimapaperista ja leimamerkeistä on luovuttu, mutta kiinteistöjen ja arvopaperien varainsiirtoverotus on säilytetty lukuun ottamatta pörssiosakkeita. Asunto-osakkeiden varainsiirtovero on vuonna 2013 nostettu 2 %:iin, ja myös varainsiirtoveron veropohja on laajentunut, kun asuntoyhteisöjen velkaosuudestakin joudutaan nykyisin vero maksamaan. On mietitty myös finanssitransaktioveroa, joka sekin on leimaverotuksen perillinen.

Kun vastikkeettomista saannoista ei makseta varainsiirtoveroa, perintö- ja lahjaveron voidaan sanoa täydentävän varainsiirtoveroa. Portugalissa perintöjen verotus tapahtuu nykyisinkin leimaverotyyppisellä varainsiirtoverolla.

6.2.10 Psykologinen tekijä

Esimerkiksi *Henttulan* väitöskirjassa esitetään yhtenä tärkeänä argumenttina perintöverotuksen puolesta veronmaksuun liittyvä psykologinen tekijä. Kun veroja tarvitaan ja kun niitä joudutaan suorittamaan, sanotaan olevan miellyttävämpää maksaa perintöveroa kuin tuloveroa. Perinnössä on useimmiten kyse ylimääräisestä lisästä saajan käyttövaroihin ilman omaa työpanosta ja ilman että saaja on varmaksi voinut laskea toimeentuloaan sen varaan. Jos perinnönjättäjä on kaukainen sukulainen, perintötapahtumaan ei liity kovin voimakkaita tunnekysymyksiä, jolloin korkeakaan veroaste ei tunnu niin pahalta. Kaukaisista sukulaisista vuoden 1734 perintökaaren yhteydessä käytettiin kuvaavaa ilmausta ”nauravat perilliset”.

Tuollainen psykologinen tekijä saattaa liittyä arpajaisveron hyväksyttävyyteen, mutta se tuntuu jotenkin vieraalta perintöverotuksen yhteydessä. Jos joku kokee perintöveron maksamisen miellyttävämmäksi kuin tuloveron maksamisen, se voi johtua enemmän perintöveron ja tuloveron välisestä tasoerosta kuin näiden verojen luonne-eroista. Jos taas perintöveroa pitää mukavana sellainen tuloverovelvollinen, joka ei itse perintöveroa maksa, saattaa kysymys olla siitäkin, että toisten veronmaksu tuntuu yleensä miellyttävämmältä kuin oma veronmaksu.

Englannissa perintöverotus on vanhaa perua, mutta sielläkään kaikki eivät ole rakastaneet sitä. Varsinkin maaylimystö on ollut sitä vastaan. The Times -lehti nimitti vuonna 1824 perintöveroa "luonnottomaksi veroksi" ja lausui: "Tämä vero ahdistaa kuolevaa hänen viimeisinä hetkinään ja elävää ensimmäisinä minuutteina hänen astuessaan elämäntielle. [--] Toivomme hartaasti, että tämä vihattu vero mitä pikimmin poistetaan, ja me emme lakkaa taistelemasta sitä vastaan, niinkauan kuin se on olemassa."

6.2.11 Perunkirjoituksen varmistaminen

Oikeuskirjallisuudessa on korostettu perintöverotuksen roolia perunkirjoituksen varmistajana. Perintöverotus tapahtuu pääasiallisesti perukirjojen pohjalta, ja nykyisin veroviranomaiset huolehtivat perunkirjoitusten pitämisen kontrollista.

Jos perintöverotus lakkautettaisiin, perukirjojen tarkastaminen olisi järjestettävä muulla tavoin.

Perukirja on perusta perinnönjaolle ja monille muille jäämistöoikeuden toimille. Esimerkiksi rekisteröityä omaisuutta ja pankkitalletuksia ei voida käytännössä siirtää perillisille (tai luovuttaa edelleen), ellei niitä ole mainittu perukirjassa. Tällä on merkityksensä myös harmaan talouden torjunnan näkökulmasta.

Vaikka perunkirjoitus on käytännössä tärkeä asia, perintöverotuksen puolustaminen yksin sillä ei vakuuta. Ongelmaan löytyy varmasti tarvittaessa muukin ratkaisu, vaikkapa perukirjojen tallettaminen maistraattiin.

6.3 Vastaan

6.3.1 Kaksinkertainen verotus tuloveron kanssa

Yleisin perintöverotusta vastaan esitetty maallikon perustelu on väite kaksinkertaisesta verotuksesta. Perintöveron sanotaan johtavan kaksinkertaiseen verotukseen, koska varat on hankittu tuloilla, joista perinnönjättäjä on jo maksanut tuloverot.

Perinnönsaaja on kuitenkin eri verovelvollinen, ja perintöveron kohteena on hänen varallisuutensa lisääntyminen. Näin kyseessä ei varsinaisesti ole kaksinkertainen verotus. Lisäksi suuret varallisuudet ovat monissa tapauksissa peräisin perinnönjättäjän varallisuuden realisoitumattomasta tai verottamatta jääneestä arvonnoususta. Perinnönjättäjän varallisuus on voinut osaltaan syntyä myös verovapaista tuloista.

6.3.2 Pääoman muodostumisen estäminen kansantaloudessa

On sanottu, että perintö ei edusta mitään uutta varallisuutta ja että perintövero on omiaan estämään kansantaloudellisesti tärkeää pääoman muodostumista. Perintövero vähentää perinnön arvoa verrattuna siihen tilanteeseen, että perintöveroa ei tarvitsisi ollenkaan suorittaa. Tämä näkökohta saattaa vaikuttaa perinnönjättäjän käyttäytymiseen. Perinnönjättäjä haluaa ehkä itse elinaikanaan saada jälkeensä jäävän perinnön pienemmäksi ja käyttää itsekkäästi enemmän varoja omaan kulutukseensa. Tätä kuitenkaan kaikki eivät pidä suurena veropoliittisena haittana ainakaan veronsaajien kannalta, koska silloin vastaavasti arvonlisävero ja muut kulutusverot lisääntyvät. Koko yhteiskunnankaan kannalta taloudellisen toiminnan lisääntymistä ei välttämättä katsota olevan syytä vastustaa.

6.3.3 Omaisuus ei todellisuudessa lisäänny

Erityisesti rintaperillisten ja aviopuolison perintöverottamista on vastustettu siksi, että perintö ei useinkaan tuota heille todellista omaisuuden lisäystä, vaan he perinnönjättäjän kuoltua edelleen hallitsevat sellaista omaisuutta, jota he jo perinnönjättäjän eläessä yhdessä tämän kanssa hallitsivat.

Jos perinnönjättäjä on perheensä pääasiallinen elättäjä, hänen kuolemansa on omiaan vain vaikeuttamaan perinnönsaajan taloudellista asemaa. Sellaisissa muutoinkin sekä henkisesti että taloudellisesti vaikeissa olosuhteissa joudutaan ottamaan lainaa tai jopa myymään asunto tai muuta varallisuutta perintöveron maksamiseksi. Käytännössä on yleistä, että leski saa varallisuuteen elinikäisen hallintaoikeuden omistusoikeuden siirtyessä lapsille. Tällöinkin perintövero pannaan maksuun perillisille, vaikka he eivät vielä saa periaatteessa mitään kuolinpesästä. Käytännössä on kuitenkin varsin tavallista, että perintöverot tällöinkin maksetaan pesän varoista, vaikka kysymyksessä ei muodollisjuridisesti ole pesän meno tai velka. Vaikeisiin ongelmiin joudutaan, kun elinikäisen hallintaoikeuden saaja on lapsen oman vanhemman sijasta esimerkiksi perittävän avopuoliso.

Lesken ja alaikäisen rintaperillisen erityisasema perintöverotuksessa on huomioitu PerVL 12 §:ssä. Vuodesta 2008 alkaen leski on saanut vähentää puolisovähennyksenä 60 000 euroa (aikaisemmin vain 6 800 euroa) ja alaikäinen rintaperillinen alaikäisyysvähennyksenä 40 000 euroa (aikaisemmin vain 3 400 euroa).

6.3.4 Yritysten sukupolvenvaihdosten vaikeutuminen

Keskeinen perintöverotuksen kritiikki kohdistuu yritysten ja maatilojen sukupolvenvaihdoksiin. On ensinnäkin huomautettu, että silloin kun maanviljelijän tai yrittäjän lapset työskentelevät vanhempiensa tilalla tai yrityksessä, he voivat joutua suorittamaan veroa sellaisestakin omaisuudesta, jota he ovat olleet

hankkimassa yhdessä perinnönjättäjän kanssa. Tämä näkökohta on merkittävä. Yritysten ja maatilojen sukupolvenvaihdokset muodostavat muutoinkin monitahoisen vero- ja elinkeinopoliittisen ongelman. Verotus saattaa kohtuuttomasti vaikeuttaa yritystoiminnan jatkajan asemaa tai johtaa jopa yritystoiminnan päättymiseen.

Sukupolvenvaihdosproblematiikkaan on meillä kiinnitetty perintö- ja lahjaverotuksessa erityistä huomiota vuodesta 1979 lukien. Viimeisin asiaan liittyvä perintöverouudistus tuli voimaan vuonna 2004, jonka jälkeen sukupolvenvaihdoshuojennustilanteissa varat arvostetaan 40 %:iin varallisuusverotusarvosta. Huojennuksen vuoksi perintö- ja lahjaverotuksen vuotuinen tuotto on noin 100 miljoonaa euroa alempi kuin se ilman huojennusta olisi. Kysymyksessä on siis merkittävä veromeno eli verotuki.

6.3.5 Laajat välttämismahdollisuudet

Perintöverojärjestelmämme vuotaa. Sellainen järjestelmä, jossa veroa saatetaan joutua maksamaan enemmän tietämättömyydestä kuin varallisuudesta, ei ole veronmaksukykyperiaatteen mukainen eikä tyydytä oikeudenmukaisuuden vaatimuksia.

Esimerkkeinä laillisista ja laittomista veron torjuntakeinoista, joissa tarvitaan usein juristien apua, voidaan mainita seuraavat:

- luovutusten hajauttamisen eri antajille ja eri saajille
- luovutusten vaiheistamiset
- perinnöistä luopumiset
- sukupolvien yli hyppäykset
- omistajattoman tilan testamentit
- hallintaoikeusjärjestelyt
- korottomat lainat ja velkojen anteeksiannot
- yritysten sukupolvenvaihdosten hyödyntämiset
- omaisuuden piilottamiset sekä laiminlyödyt ja virheelliset veroilmoitukset.

Perintö- ja lahjaverolaissa oleva veronkiertämissäännös on melko tehoton. Se onkin tarkoitettu lähinnä ennalta ehkäiseväksi moraalin kohottajaksi. Lainsäätäjä on ollut pidättyväinen perintö- ja lahjaveron vuotokohtien tilkitsemisessä. Vuoden 2013 alussa on kuitenkin tullut pieni tiukennus lahjaverotukseen vakuutusjärjestelyissä. Valvontavaikeudet ovat lisääntyneet varallisuusverotuksen kumoamisen jälkeen, ja kansainvälistymisen ansiosta ne lisääntyvät yhä.

Verosuunnittelun ja verokonsulttien suurta merkitystä perintö- ja lahjaverotuksessa kuvaa sekin, että verokirjallisuudessamme perintö- ja lahjaverotus on selvästi ylikorostunutta verrattuna veron kertymään. Verosuunnittelu voi herättää moraalisiakin kysymyksiä. Verohallinnossa pitkään työskennellyt *Puronen* totesi vuoden 2009 lopussa ilmestyneen kirjansa ”Näin onnistut perintöverosuunnittelussa” alkusanoissa (s. 5) seuraavaa:

> ”Kysymys perintöverosuunnittelukirjan kirjoittamisesta on ollut aika ajoin esillä. En ole kuitenkaan ollut halukas ryhtymään siihen, koska pidin sitä jollain tavalla moraalittomana aiemman virka-asemani takia. Tilanne on nyt toinen, kun olen jättämässä Verohallinnon.”

6.3.6 Kansainvälinen kilpailu ja veropako

Perintöverotus voi joskus ohjata sijoittamaan varoja maihin, joissa perintöverotusta ei ole. Valtioiden perintöveroerot saattavat vaikuttaa jopa asuinvaltion valintaan. Vuoden 1996 lainmuutoksen jälkeen perintö- ja lahjaverolain alueellinen ulottuvuus on Suomessa niin laaja, että sijoitusten pako perintö- ja lahjaveron vuoksi lienee jäänyt vähäiseksi. Perintöveroa joudutaan maksamaan yleensä kaikesta omaisuudesta, mikäli perinnönjättäjän tai perinnönsaajan asuinvaltio kuolinhetkellä oli Suomi. On huomattava, että perintö- ja lahjaverolaissamme ei ole veropaon estämiseksi samanlaista kolmen vuoden sääntöä kuin tuloverotuksessa. Ruotsin luovuttua perintöverosta asuinvaltion valinta Tornionjokilaaksossa on saanut lisäelementin. Varsinkin pääkaupunkiseudulla taas perintöveroton Viro voi kiinnostaa elämänsä ehtoopuolella olevia.

6.3.7 Yhdenvertaisuuspuutteet

Perintö- ja lahjaverotuksemme on epäyhtenäinen, ja siihen sisältyy myös perustuslain kannalta

ongelmallisuutta, kuten epäneutraalisuutta ja arvostamisen epäyhtenäisyyttä. Tämä tuli selvästi ilmi vuonna 2008 eduskunnassa käsiteltäessä sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaa hallituksen esitystä. Esityksen osumatarkkuus oli heikko, ja lopulta esitys peruutettiin sen saatua perustuslakivaliokunnassa voimakasta kritiikkiä lähes kaikilta siellä kuulluilta oikeustieteen asiantuntijoilta.

6.3.8 Vähäinen tuotto

Perintöveron osuus verojemme kokonaistuotosta on suhteellisen pieni. Perintö- ja lahjaveron vuosituotto on nykyisin runsaat 500 miljoonaa euroa eli noin 1,3 % valtion verotuloista. Tämän veron tuotto ei ole ollut Suomessa koskaan kovin merkittävä, mutta se ei ole myöskään mitättömän pieni. 2010-luvun alussa tuottoa pyrittiin kasvattamaankin. Suuret korotukset kuitenkaan eivät liene mahdollisia, koska ankara perintöverotus kiihdyttää verosuunnittelua tavalla, joka voi johtaa verojen vähentymiseen. Ruotsin kokemukset ennen perintöverotuksen kumoamista pelottavat myös Suomessa.

6.3.9 Verotuskustannukset

Perintöverotuksen arvostelijat viittaavat verotuskustannuksiin. Eräiden selvitysten ja arvioiden mukaan perintö- ja lahjaverotukseen käytetään noin 150 henkilötyövuotta ja kustannukset ovat viisi miljoonaa euroa. Kustannukset koostuvat ensisijaisesti palkkakuluista, koska tietotekniikan kustannukset ovat perintö- ja lahjaverotuksen osalta suhteellisen vähäiset. Näin lasketut kustannukset eivät olennaisesti alenna veron nettotuottoa.

Kustannuksista puhuttaessa olisi kuitenkin kiinnitettävä valtiolle syntyvien verotuskustannuksien lisäksi huomio verovelvollisille verotuksesta ja sen välttämisestä aiheutuviin menoihin. Voidaan jopa sanoa, että monessa varakkaassa kuolinpesässä lakimiehet ja muut verokonsultit ovat tärkeitä ”pesänosakkaita”.

7 Pisteet, korvauspalikat ja vaihtoehtoiset mallit

Kilpailu perintöveron puolesta ja sitä vastaan näyttäisi edellä esitetyn perusteella päättyvän perintöveron voitoksi 11–9. Voitossa tärkeitä olisivat näin laskien perintöveron saamat kolme pistettä verojärjestelmän täydentämisestä (tulovero, varallisuusvero, varainsiirtovero).

Tulosta vastaan voidaan kuitenkin protestoida. Valtion pitäminen omistajana tai perillisenä voidaan kiistää, samoin perintöveroa puoltavaksi väitetty psykologinen tekijä. Myös perintöverotuksen historian hienous voidaan riitauttaa. Jos kaksi näistä kolmesta protestiperusteesta menee läpi, päädytään tasatulokseen 9–9. Jos toisiaan lähellä olevat perusteet maksukyky ja oikeudenmukaisuus yhdistetään yhdeksi argumentiksi, voitto kallistuu jo niukasti vastustajien hyväksi. Lopputulos ei muutu, jos argumenteista jätetään pois esimerkiksi toisaalta perunkirjoituksen varmistaminen ja toisaalta suuriksi väitetyt verotuskustannukset taikka toisaalta veron fiskaalinen merkittävyys ja toisaalta veron vähäisyys.

Ulkomaiset esimerkit Suomea muistuttavissa maissa osoittavat, että nyky-yhteiskunta voi toimia myös ilman perintöveroa ja sitä täydentävää lahjaveroa. Perintö- ja lahjaveron poistaminen ei hyvinvointiamme romahduttaisi.

Perintöveroa vastaan esitetty kritiikki maassamme on viime vuosien aikana suureksi osaksi laimentunut. Tähän ovat vaikuttaneet verotettavan alarajan nostaminen sekä puoliso- ja alaikäisyysvähennysten merkittävä kasvattaminen. Näiden muutosten jälkeen aivan vaatimattomista perinnöistä ei enää veroa makseta.

Vaikka perintöverotus Suomessakin on jo ylitutkittu sen valtiontaloudelliseen merkitykseen nähden, kirjoituksissa on ollut yksi puute. On lähdetty siitä, että perintöveron kumoaminen johtaa valtion verotulojen vähentymiseen tai siihen, että vain jotakin tiettyä veroa nostetaan. Esillä ei näy olleen vaihtoehto, että kompensaatio muodostuisi monesta palikasta. Löytyisikö tästä keino perintöveron siirtämiseksi veromuseoon – toisten ihailtavaksi ja toisten pilkattavaksi?

Yksi palikka saataisiin siitä, että perintöjen verottamisesta vapautuva virkamiehistö siirrettäisiin tehostamaan muiden verojen valvontaa. Toinen palikka olisi luovutusvoittoverotuksen tiukentaminen vastikkeettomien saantojen vähennyskelpoista hankintamenoa pienentämällä. Tätä tiukennusta mitoitettaessa olisi kuitenkin huolehdittava, ettei synny myyntejä lukkiuttavaa vaikutusta. Kolmantena palikkana voitaisiin ajatella osinko- ja muiden pääomatulojen veroprosenttien nostamista.

Neljäs palikka olisi varallisuusveron palauttaminen. Viides palikka olisi kiinteistöjen ja arvopapereiden vastikkeettomienkin luovutusten saattaminen varainsiirtoveron piiriin käyvästä arvosta (Portugalin malli).

Perinnöt voitaisiin myös säätää pääomatuloina vuotuisen tuloverotuksen yhteydessä verotettaviksi

myöntämällä niistä ennen veronalaiseksi tuloksi katsomista euromääräisiä ja/tai prosentuaalisia vähennyksiä sukulaisuuden ja perityn määrän yms. perusteella, jolloin veron määrä ei välttämättä paljonkaan poikkeaisi nykyisin maksettavan perintöveron määrästä. Tässä mallissa muutos olisi pitkälti vain lakitekninen ja organisatorinen. Radikaalimpi vaihtoehtoinen malli olisi kuoleman ja lahjan pitäminen perittävän/lahjanantajan tuloverotuksessa arvonnousuvoiton realisoivana luovutuksena (Kanadan malli).

Perintö- ja lahjaveron tuoton korvaamiseksi toki olisi ainakin periaatteessa monia muitakin keinoja, esimerkiksi finanssitransaktiovero. Vastaava määrä veroja saataisiin kasaan myös ihan toisenlaisilla veromuutoksilla, vaikkapa pienentämällä monia verotukia.

8 Kauhun tasapaino perintöverokarhun peijaisia odoteltaessa

Varakkaat verokonsultteineen eivät – Perheyritysten liittoa lukuun ottamatta – kovin äänekkäästi vaadi perintöveromme kumoamista. Varovaisuuteen varmaankin vaikuttaa pelko, että tilalle tulisi heidän kannaltaan jotain ikävämpää ja vaikeammin vältettävää. Pelätään karhunpalvelusta, erityisesti varakkaiden ja sellaisiksi pyrkivien tuloverotuksen kiristämistä.

Jos korvauspalikoita kasattaessa lähdetään siitä, ettei tornista saisi tulla entistä perintöverotornia korkeampi, yksittäiset palikat voisivat olla suhteellisen pieniä.

Valtiontalouden nykytila kuitenkin houkuttelee verotulojen lisäämiseen, mikä vahvistaa kauhun tasapainoa ja lykkää perintöverokarhun kaatamista. Peijaisia jouduttaneenkin odottamaan ainakin seuraavien eduskuntavaalien ja uuden hallituksen muodostamisen jälkeiseen aikaan. Tilanne on samantapainen kuin veronero *Augustuksen* tuodessa perintöveron Rooman keisarikuntaan: vielä pahemmalla verolla uhkaamalla keisari sai perintöveron hyväksytyksi."

Yhteenveto metsälahjavähennysehdotuksesta

Katson, että hallituksen esitys metsälahjavähennyksestä on perustuslain kannalta ja muutoinkin niin ongelmallinen, ettei sitä tulisi säätää. Hallituksen olisi mielestäni syytä peruuttaa esityksensä sekä asettaa toimikunta selvittämään mahdollisuutta luopua koko perintö- ja lahjaverotuksesta ja korvata sen verotuotto muuta pääomaverotusta kehittämällä; luovutusvoittoverotuksen tiukentaminen ei suinkaan ole ainoa vaihtoehto perintö- ja lahjaverosta luopumiselle.

Helsingissä 8.11.2016

Esko Linnakangas
Oikeustieteen tohtori, ekonomi
Helsingin yliopiston finanssioikeuden emeritusprofessori