Eduskunnan valtiovarainvaliokunnan verojaostolle

LAUSUNTO HALLITUKSEN ESITYKSESTÄ EDUSKUNNALLE LAEIKSI PERINTÖ- JA LAHJAVEROLAIN SEKÄ TULOVEROLAIN 47 §:N MUUTTAMISESTA (HE 175/2016 VP)

1. Lausunto ja sen rajaukset

Viitaten 14.11.2016 päivättyyn otsikossa mainittua hallituksen esitystä 175/2016 vp koskevaan lausuntopyyntöön esitän lausuntonani kunnioittavasti seuraavan. Minua on pyydetty lausumaan erityisesti esityksen valtiosääntöoikeudellisista kysymyksistä siltä osin kuin ne tulevat valtiovarainvaliokunnan verojaoston arvioitaviksi. Olen lisäksi rajannut lausuntoni ulkopuolelle hallituksen esityksen siltä osin kuin kyse on vakuutuskorvauksien perintöverokohtelusta.

2. Valtiovarainvaliokunnan verojaostossa käsiteltävä valtiosääntöoikeudellinen kysymys

Valtiovarainvaliokunnan (tai sen verojaoston) on lausuntopyynnön kohteena olevaa hallituksen esitystä käsiteltäessä päätettävä, pyydetäänkö esityksen perustuslainmukaisuudesta perustuslakivaliokunnan lausunto. Verojaoston tehtävänä ei sen sijaan lähtökohtaisesti ole tutkia sitä, onko esitys perustuslain mukainen. Tämä tehtävä kuuluu Suomen perustuslain (jäljempänä "PL") 74 §:n mukaan perustuslakivaliokunnalle. Muukin valiokunta voi kuitenkin välillisesti tulla muodostaneeksi hallituksen esityksen perustuslainmukaisuutta koskevan kannanoton, jos tällainen muu valiokunta katsoo perustuslainmukaisuuden olevan niin selvä, ettei perustuslakivaliokunnan lausunnon pyytäminen ole tarpeellista.

Valiokuntien harkinta siitä, pyydetäänkö käsiteltävänä olevasta esityksestä perustuslakivaliokunnan lausunto, ei kuitenkaan ole vapaata. Eduskunnan työjärjestyksen (jäljempänä "ETJ") 38 §:ssä nimittäin määrätään, että valiokunnan tulee pyytää asiasta lausunto perustuslakivaliokunnalta, jos "valiokunnassa valmisteltavasti käsiteltävän lakiesityksen tai muun asian perustuslainmukaisuudesta tai suhteesta ihmisoikeussopimuksiin on epäselvyyttä".

Järjestelmän tarkoituksena siis on, että lakiesityksien perustuslainmukaisuus tutkitaan perustuslakivaliokunnassa, jolla on siihen muotoutuneet toimintatavat ja erityinen valtiosääntöoikeudellinen asema. Tarkoituksenmukaista ei voi olla, että mietintövaliokunnissa aina ensin hankittaisiin valtiosääntöoikeudellista selvitystä siitä, onko esityksen perustuslainmukaisuus ETJ 38 §:ssä tarkoitetulla tavalla epäselvä. Toivottavaa on, että mahdollinen epäselvyys tuotaisiin esille jo hallituksen esityksessä. Toisaalta tarkoituksenmukaista ei voi olla sekään, jos kaikista tai hyvin suuresta osasta esityksistä joudutaan hankkimaan perustuslakivaliokunnan lausunto siksi, että kynnys tähän asetettaisiin erittäin alas. Tästä syystä ei voida katsoa, että mietintövaliokunta ei lainkaan saisi pohtia lakiesityksen perustuslainmukaisuutta. Välillisestihän ETJ 38 § velvoittaakin tähän.

Verojaostossa on ETJ 38 §:n tulkinnan osalta kysymys siitä, onko HE:n 175/2016 vp perustuslainmukaisuus epäselvä. ETJ 38 §:ssä ei ole lähemmin määritelty, minkä asteista epäselvyyden on oltava, jotta mietintövaliokunnalle syntyisi velvollisuus pyytää perustuslakivaliokunnan lausunto. Nähdäkseni kynnystä katsoa esityksen perustuslainmukaisuus epäselväksi ja pyytää siitä syystä perustuslakivaliokunnan lausunto ei tulisikaan asettaa kovin korkealle, koska tämä voisi heikentää perustuslain ennakkovalvonnan tasoa. Jos ennakkovalvonta on puutteellista, tuomioistuimet voivat joutua jättämään säädetyn lain soveltamatta, mikäli sen soveltaminen olisi PL 106 §:n tarkoittamin tavoin ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa.

Arvioidakseni sitä, onko HE:n 175/2016 vp perustuslainmukaisuus epäselvää ETJ 38 §:n tarkoittamin tavoin, käsittelen lausunnossani seuraavaksi esityksen perustuslaillisia liittymiä. Tärkeää on kuitenkin korostaa, että viimekätinen perustuslaillisuuden tutkinta kuuluu PL 74 §:n mukaisesti perustuslakivaliokunnalle, jos siltä päätetään pyytää lausunto.

3. Hallituksen esityksen perustuslakiliittymät ja mahdollinen epäselvyys

3.1. Johdanto

Hallituksen esityksessä ehdotetaan muun ohella perintö- ja lahjaverolain (jäljempänä "PerVL") 55 §:n muuttamista siten, että tämän lain mukainen sukupolvenvaihdoshuojennus voitaisiin myöntää myös niissä tilanteissa, joissa alaikäisen saamaan perintöön sisältyy osakeyhtiön osakkeita. PerVL 55 §:n mukaisen yrityksen sukupolvenvaihdoshuojennuksen saamiselle on monia edellytyksiä ja yksi niistä on niin sanottu jatkamisedellytys eli se, että perinnön- tai lahjansaaja jatkaa yritystoimintaa. Jatkamisedellytys on tähän asti estänyt alaikäisiä saamasta sukupolvenvaihdoshuojennusta, koska alaikäisen ei ole katsottu voivan jatkaa osakeyhtiömuotoista yritystoimintaa. Tulkinta on vahvistettu KHO:n ratkaisuissa 2011:11 ja 2015:166.

Se, että alaikäinen ei ole voinut saada sukupolvenvaihdoshuojennusta hyväkseen, on voinut johtaa hallituksen esityksessä kuvattuihin sosiaaliselta kannalta kohtuuttomiin tilanteisiin (HE 175/2016 vp s. 14). Nykyinen sääntelymalli voi myös johtaa huomattavan erilaisiin perintöveroratkaisuihin sisarusten välillä, jos jokin sisaruksista on täysi-ikäinen ja toinen ei.

Valtiosääntöoikeudessa ja vero-oikeudessa on vakiintuneesti katsottu, että lainsäätäjällä on pitkälle menevä veropoliittinen harkintavalta perustuslain estämättä. Tämä ilmenee muun muassa perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännöstä. Yhdenvertaisuusperiaatteesta ei ole katsottu johtuvan tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn (HE 309/1993 vp s. 43–44, ks. esim. arvonlisäveron ja yhdenvertaisuuden osalta PeVL 19/2014 vp). Verolainsäädännön suhdetta yhdenvertaisuusvaatimuksiin on viimeksi arvioitu eilen annetussa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2016:180, jossa katsottiin, ettei eläketulon lisäveroa koskevan säännöksen soveltaminen ollut ilmeisessä ristiriidassa yhdenvertaisuussäänteIyn kanssa.

Verolainsäädännön on yllä lausutusta huolimatta täytettävä PL 81 §:stä ilmenevä lakisääteisyysvaatimus ja perusoikeusedellytykset. Verolakeja säädettäessä erityisen merkitykselliseksi muodostuvat PL 6 §:n yhdenvertaisuussäännös ja PL 15 §:n omaisuudensuojasäännös. Yhdenvertaisuussäännöksen merkityksellisyys johtuu siitä, että veropolitiikassa usein pyritään tiettyyn yhteiskunnalliseen ohjausvaikutukseen ja tästä syystä verolainsäädännössä ei välttämättä kohdella kaikkia tilanteita tai kaikkia verovelvollisia samoin. Verotukseen liittyy esimerkiksi niin sanottuja elinkeinopoliittisia, tulonjakopoliittisia, sosiaalipoliittisia ja ympäristöpoliittisia tavoitteita, jotka kaikki edellyttävät usein poikkeamista puhtaasta yhdenvertaisuudesta. Yhdenvertaisuudesta voidaan PL 6 §:n mukaan poiketa hyväksyttävästä syystä, jos perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset täyttyvät.

Lainsäätäjän veropoliittinen harkintavalta ilmenee vielä selvemmin Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimuksesta. Ihmisoikeussopimuksen ensimmäisen lisäpöytäkirjan 1 artiklan 2 kappale koskee ihmisoikeussopimuksessa turvatun omaisuudensuojan suhdetta verotukseen. Kappaleessa todetaan, että artikla ei saa millään tavoin heikentää valtioiden oikeutta saattaa voimaan välttämättömiksi katsomiaan lakeja taatakseen muun muassa verojen maksamisen.

3.2. Sukupolvenvaihdoshuojennus ja yhdenvertaisuus

Myös HE:tä 175/2016 vp ja siihen liittyvää sukupolvenvaihdoshuojennusjärjestelmää voidaan arvioida yhdenvertaisuusvaatimuksen näkökulmasta. Huomionarvoista on, että perustuslakivaliokunta ei ole antanut lausuntoa PerVL:n sukupolvenvaihdosjärjestelmän perustuslainmukaisuudesta. Huojennusjärjestelmä on kuitenkin ollut perustuslakivaliokunnan tarkasteltavana HE:n 53/2008 vp käsittelyn yhteydessä. Kyseinen esitys olisi toteutuessaan huomattavasti lisännyt huojennuksen merkitystä.

Hallituksen esityksen 53/2008 vp käsittely kuitenkin raukesi lopulta ennen perustuslakivaliokunnan lausunnon antamista, koska hallitus peruutti tämän esityksen. Vaikka perustuslakivaliokunta ehti käsitellä asiaa, valtiosääntöoikeudellisesti on katsottava, ettei tästä kesken jääneestä käsittelystä ole saatavissa varsinaista auktoriteettiapua huojennusjärjestelmän perustuslainmukaisuuden arviointiin. Tuolloisesta valiokunnan käsittelystä ja valiokunnalle annetuista lausunnoista on kuitenkin saatavissa tiettyä oikeustieteellistä johtoa järjestelmän perustuslainmukaisuuden arviointiin ja siksi käsittelen sitä seuraavaksi, vaikkei sillä normaalia valtiosääntöoikeudellista tulkintaa ohjaavaa vaikutusta olekaan.

Tätä lausuntoa laatiessani olen tutustunut HE:tä 53/2008 vp koskevaan perustuslakivaliokunnan 11.6.2008 päivättyyn lausuntoluonnokseen, joka ehdittiin laatia ja joka sittemmin on tullut julkiseksi asiakirjaksi. Lausuntoluonnoksessa oltiin päätymässä kantaan, jossa valiokunta olisi katsonut, että perintö- ja lahjaverolakiin ehdotettu lisähuojennus olisi voitu käsitellä tavallisessa lain säätämisjärjestyksessä. Samalla valiokunta olisi luonnoksen mukaan kuitenkin korostanut sitä, että sääntelyssä on varmistuttava siitä, että yritysten taseisiin sisältyvä sijoitusvarallisuus rajataan huojennuksen ulkopuolelle. Tällaista kritiikkiä esittivät myös tuolloin valiokunnassa kuultavina olleet perustuslakiasiantuntijat, joiden vuonna 2008 antamiin lausuntoihin olen niin ikään perehtynyt. Lausunnoissa pidettiin ongelmallisena sitä, että yrityksien

taseissa huojennuksen piiriin saattaa tulla elinkeinotoimintaan liittymätöntä sijoitusvarallisuutta, joka suoraan omistettuna olisi normaalin perintöverotuksen piirissä.

Arvioitaessa vuonna 2008 esitetyn kritiikin valtiosääntöoikeudellista relevanssia nyt käsiteltävänä olevan hallituksen esityksen suhteen on huomattava, että nyt ei olla lisäämässä verohuojennusta, vaan korjaamassa siihen liittyvää alaikäisiä perinnönsaajia koskevaa erityisongelmaa. Nykyistä huojennukseen liittyvää jatkamisedellytystä voidaan pitää yhdenvertaisuusvaatimuksien kannalta ongelmallisena, koska alaikäiset, joiden veronmaksukyky luonnollisesti on tyypillisesti heikko, ovat huojennuksen ulkopuolella. Tässä mielessä HE:tä 175/2016 vp voidaan pitää sukupolvenvaihdoshuojennuksen perustuslaillisia yhdenvertaisuuskysymyksiä vähentävänä eikä lisäävänä esityksenä.

Vuonna 2008 perustuslakivaliokunnan käsittelyssä nousi lausunnoista ja lausuntoluonnoksesta päätellen erityisen kritiikin kohteeksi yrityksissä olevan sijoitusvarallisuuden asema. Oikeustilan voidaan kuitenkin tältä osin sanoa muuttuneen vuoden 2008 jälkeen. HE:ssä 53/2008 vp (s. 5–6) vielä todettiin eräisiin vuonna 2006 annettuihin korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin viitaten, että arvopaperiomaisuus kuuluu huojennuksen piiriin, jos arvopaperikauppaa, sen laatu ja laajuus huomioon ottaen, harjoitetaan elinkeinotoimintana.

Sijoitusvarallisuuden osalta huojennusedellytykset ovat oikeuskäytännössä kuitenkin tiukentuneet vuoden 2008 jälkeen. Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussaan KHO 2009 taltio 3394 nimittäin katsonut, ettei osakeyhtiömuotoisen sijoitusyhtiön osakkeiden lahjoituksiin voitu soveltaa PerVL:n mukaista sukupolvenvaihdoshuojennusta, vaikka yhtiön arvopaperikauppaa oli verotettu EVL:n mukaisesti. Nykyinen vero-oikeudellinen oikeustila on, että huojennuksen myöntäminen sijoitusyhtiön osakkeita luovutettaessa ei suinkaan ole automaattista, vaikka yhtiötä olisikin sen säännönmukaisessa verotuksessa verotettu EVL:n mukaan. Tämä oikeus- ja verotuskäytännössä vuoden 2008 jälkeen tapahtunut muutos vähentää perusteita sille valtiosääntöoikeudelliselle kritiikille, jota PerVL:n huojennusjärjestelmää kohtaan esitettiin käsiteltäessä HE:tä 53/2008 vp.

Arvioitaessa nyt käsillä olevan esityksen perustuslainmukaisuutta on lisäksi syytä huomata, että esitys sisältää kokonaisuudessaan myös huojennusjärjestelmää heikentävän piirteen. Esityksessä nimittäin ehdotetaan muutettavaksi tuloverolain 47 §:ää, joka koskee hankintamenoa luovutusvoittoveroa laskettaessa. Esityksen toteuttaminen johtaisi verotuksen kiristymiseen niissä tapauksissa, joissa huojennuksen saaja sittemmin myy yrityksen (HE 175/2016 vp s. 17–19). Asia on valtiosääntöoikeudellisesti merkityksellinen, koska se vähentää kokonaisuudessa huojennuksen edullisuutta ja siten myös yhdenvertaisuuskysymyksiä, joita perustuslakivaliokunnassa tarkasteltiin vuonna 2008. Kiristys ei kuitenkaan ole niin voimakas, että se muodostuisi verotuksessa sinänsä merkityksellisen omaisuudensuojan kannalta ongelmalliseksi.

Samoin on huomattava, että esityksessä myös ehdotetaan perintö- ja lahjaverotuksen veroasteikkoja kevennettäviksi. Perintö- ja lahjaveron yleinen keventäminen vähentää sukupolvenvaihdoshuojennuksen suhteellista merkitystä.

4. Loppupäätelmät

Kysymykseen siitä, onko lausuntopyynnön kohteena olevan hallituksen esityksen perustuslainmukaisuus sillä tavoin epäselvä, että asiasta tulee pyytää perustuslakivaliokunnan lausunto, voi esittää molempiin suuntiin meneviä argumentteja. Kynnystä pyytää lausunto ei tule asettaa perusteettoman korkeaksi. Tästä huolimatta katson, että esityksen perustuslainmukaisuus on niin selvä, ettei valiokunta ole ETJ 38 §:n nojalla velvoitettu pyytämään perustuslakivaliokunnan lausuntoa. Kantani perusteeksi esitän yhteenvetona erityisesti seuraavat seikat:

- Perustuslaki- ja ihmisoikeussopimusjärjestelmään kuuluu lainsäätäjän laaja verotusta koskeva harkintavalta.
- Hallituksen esityksessä ei lisätä huojennusjärjestelmään perustuslain tai ihmisoikeussopimuksen kannalta ongelmallisia piirteitä.
- Esityksellä vähennetään ongelmia, joita nykyisen lain jatkamisedellytykseen liittyy.
- Esitys, samoin kuin nykyinen huojennusjärjestelmä, on perustuslain ja ihmisoikeussopimuksen kannalta selvästi ongelmattomampi kuin vuoden HE 53/2008 vp.
- Esitykselle, samoin kuin huojennusjärjestelmälle, on yhdenvertaisuussääntelyn kannalta hyväksyttävät syyt.

Jos nyt puheena olevaan hallituksen esitykseen sisältyvä sukupolvenvaihdoshuojennuksen muutos tai itse maatalouden taikka yritystoiminnan sukupolvenvaihdoksiin liittyvä huojennus vastoin käsitystäni katsottaisiin perustuslain vastaiseksi, olisi kyse merkittävästä lainsäätäjän liikkumavaraa rajoittavasta tulkinnasta. Tällöin olisi perusteita kyseenalaistaa myös monet muut verovelvollisia eri tavoin kohtelevat verolainsäännökset, joilla on tulonjakopoliittisia tai muita veropoliittisia ohjaustavoitteita.

Koska tilanne, jossa mietintövaliokunta arvio perustuslainmukaisuutta näin syvällisesti, on kuitenkin poikkeuksellinen, kantaani liittyy seuraava varauma. Jos muut asiantuntijat esittävät aineellisoikeudellisesti perusteltuja kantoja siitä, että esitys onkin perustuslain vastainen, ETJ 38 §:n epäselvyyskynnys mielestäni ylittyy. Nähdäkseni valiokunnan ei tule katsoa, että asia ei olisi epäselvä, jos oikeudellisesti perusteltuja epäilyjä esityksen perustuslainmukaisuudesta tulee verojaoston käsittelyssä esille.

Helsingissä 15. marraskuuta 2016

Kunnioittavasti

Sakari Wuolijoki
oikeustieteen tohtori,
Professor of Practice / Aalto-yliopiston kauppakorkeakoulu