Veli-Pekka Viljanen

HE 94/2025 vp laeiksi perintö- ja lahjaverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta

Eduskunnan perustuslakivaliokunta 16.10.2025

Hallituksen esityksen suhdetta perustuslakiin koskevassa jaksossa (HE, s. 27-30) tarkastellaan perustuslain kannalta ehdotusta, joka koskee alaikäisen perillisen sukupolvenvaihdoshuojennusta perintöverotuksessa (1. lakiehdotuksen 55 § 9 mom.). Kyseisen säännöksen mukaan jos perillisen verotettavaan perintöosuuteen kuuluu huojennuksessa edellytetty osuus maatilan tai muun yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakeyhtiön osakkeista eikä perillinen alaikäisyytensä vuoksi voi jatkaa yhtiön toimintaa hallituksen jäsenenä tai toimitusjohtajana, katsotaan verovelvollisen jatkamiseksi myös se, että alaikäisen perillisen edunvalvoja jatkaa osakeyhtiössä harjoitettua yritystoimintaa.

Ehdotettu sääntely laajentaa perintö- ja lahjaverolain mukaiseen sukupolvenvaihdostilanteisiin liittyvään veronhuojennukseen oikeutettavien piiriä. Nykyisin huojennussäänttelyssä edellytettynä yritystoiminnan jatkamisena on osakeyhtiössä harjoitetun yrityksen kohdalla pidetty sitä, että perinnön saaja osallistuu yhtiön toimintaan hallituksen jäsenenä, toimitusjohtajana tai muussa yhtiön johtotehtävissä. Osakeyhtiölain mukaan vajaavaltainen ei voi kuitenkaan toimia hallituksen jäsenenä eikä toimitusjohtajana. Oikeuskäytännössä on omaksuttu kanta, jonka mukaan alaikäinen ei voi saada veronhuojennusta siinäkään tapauksessa, että hänen edunvalvojansa jatkaisi tällaisessa tilanteessa yritystoimintaa (ks. KHO 2015:166). Ehdotetun muutoksen tavoitteena on lieventää alaikäisen perillisen perintöverorasitusta yritystoiminnan jatkamisen edistämiseksi myös alaikäisen periessä osakeyhtiön osakkeita (HE, s. 12).

Ehdotettu säännös parantaisi alaikäisen asemaa verrattuna nykyiseen tilanteeseen ja saattaisi alaikäiset perijät sukupolvenvaihdostilanteessa rinnasteiseen asemaan kuin huojennukseen oikeutetut täysi-ikäiset perilliset. Toisaalta, kuten hallituksen esityksessä todetaan, huojennuksen piiriin pääseminen merkitsee sitä, että alaikäinen perillinen pääsisi parempaan asemaan kuin sellaiset täysi-ikäiset, jotka eivät itse jatka huojennuskelpoisen yrityksen toiminnan harjoittamista, tai sellaiset perilliset, joiden perintöosuuteen ei kuulu

huojennuskelpoisia osakkeita (ks. HE, s. 27). Tällainen eri asemaan asettaminen on yleisemminkin luonteenomaista veronhuojennusjärjestelmille.

Perustuslakivaliokunta on käytännössään useita kertoja arvioinut verolainsäädäntöön ehdotettuja muutoksia perustuslain 6 §:n 1 ja 2 momentin yhdenvertaisuussäännösten kannalta. Valiokunta on verotusta koskevassa käytännössään korostanut, että verotusta koskevaa lainsäädäntöä ei voida pitää valtiosääntöoikeudellisesti sellaisena erityisenä julkisen vallan käytön muotona, jonka alueella perusoikeudet ja perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusperiaate eivät tule sovellettavaksi (esim. PeVL 9/2023 vp, kappale 2).

Toisaalta perustuslakivaliokunnan käytännössä on kuitenkin korostettu verolainsäätäjälle kuuluvan harkintamarginaalin laaja-alaisuutta. Perustuslakivaliokunnan mukaan verotuksen ensisijainen tehtävä on tuottaa julkiselle sektorille tuloja niin paljon, että ne riittävät kattamaan julkisen sektorin menot. Verotusta on perinteisesti käytetty myös muiden yhteiskunnallisten tavoitteiden toteuttamisen välineenä. Näitä ovat valiokunnan mukaan muun muassa jako-, sosiaali-, asunto-, terveys-, kasvu-, suhdanne-, alue-, elinkeino-, kulttuuri- ja ympäristöpoliittiset tavoitteet. Perustuslakivaliokunnan mielestä verolainsäädännölle on tyypillistä, että sen piirissä lainsäätäjällä on mahdollisuus tehdä valintoja eri sääntelyvaihtoehtojen välillä tavanomaistakin vapaammin, koska verolait muodostavat monipuolisesti yhteiskunnan ohjaamiseen käytettävän välineen (PeVL 52/2016 vp, s. 3).

Perustuslakivaliokunta on eri yhteyksissä pitänyt veronhuojennuksia perustuslain estämättä mahdollisena tietyin edellytyksin. Valiokunnan mukaan perustuslain yhdenvertaisuussääntely asettaa tällaisille kohdennetuille veronhuojennuksille kuitenkin määrättyjä rajoja. Erilaiselle verokohtelulle tulee olla perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet, erottelu ei saa olla mielivaltainen eikä se saa loukata suhteellisuusperiaatetta. Yhdenvertaisuusperiaatteesta poikkeamista perustelevan yhteiskunnallisen intressin ja poikkeamisen merkittävyyden on oltava keskenään oikeasuhtaista (PeVM 11/2009 vp, s. 2).

Perintö- ja lahjaverolain tarkoittaman veronhuojennuksen yleisenä tarkoituksena on estää yritystoiminnan jatkuvuuden ja työpaikkojen säilymisen vaarantuminen yritysten sukupolvenvaihdoksen yhteydessä (HE, s. 27). Esityksen perustelujen mukaan ilman ehdotettua muutosta alaikäiselle perilliselle aiheutuva perintöverokustannus voi aiheuttaa haitallisia vaikutuksia yrityksen toiminnan jatkuvuudelle ja työllistämisedellytyksille vastaavalla tavalla kuin muissakin sellaisissa tilanteissa, joita varten perintö- ja lahjaverolain 55

§:n veronhuojennus on tarkoitettu. Ehdotuksen tavoitteena on mahdollistaa veronhuojennus tilanteessa, jossa perinnönjättäjän yllättäessä kuoltua yrityksen sukupolvenvaihdos hänen perillisilleen ei ole mahdollista siitä syystä, että perillinen ei alaikäisyytensä vuoksi voi jatkaa yritystoimintaa (HE, s. 15). Ehdotuksella ei muutettaisi veronhuojennuksen myöntämisen edellytyksiä tai huojennuksen määrää.

Arvioni mukaan ehdotetun sääntelyn taustalla olevat elinkeino- ja työllisyyspoliittiset tavoitteet ovat perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttäviä perusteita veronhuojennusjärjestelmälle ja siihen ehdotetulle muutokselle. Ehdotus parantaisi itse asiassa merkittävästi alaikäisen perillisen oikeusasemaa yrityksen sukupolvenvaihdostilanteissa. Tältä osin ehdotusta voidaan pitää perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuusääntelyn näkökulmasta selkeänä parannuksena nykytilanteeseen verrattuna, koska ehdotettu säännös poistaisi alaikäisten perillisten täysi-ikäisiin perillisiin verrattuna ankaramman verokohtelun yrityksen sukupolvenvaihdostilanteissa, jos yritystoimintaa jatketaan osakeyhtiömuodossa.

Ehdotettua sääntelyä ei voida pitää myöskään mielivaltaisena tai suhteellisuusvaatimusta loukkaavana. Huomionarvoista on, ettei sääntelyllä muilta osin muutettaisi perintö- ja lahjaverolain mukaista yritysten sukupolvenvaihdoksiin liittyvää veronhuojennusjärjestelmää. Siten tässä yhteydessä ei ole tarpeen yleisemmin arvioida perintö- ja lahjaverolain veronhuojennusjärjestelmää (perintö- ja lahjaverolain 55-57 §) perustuslain kannalta, kun otetaan huomioon, että perustuslain 74 §:n mukaan perustuslakivaliokunnan tehtävänä on antaa lausuntonsa ”sen käsittelyyn tulevien” lakiehdotusten ja muiden asioiden perustuslainmukaisuudesta.

Edellä esitetyin perustein katson, ettei perintö- ja lahjaverolain ehdotettu 55 §:n 9 momentti ole valtiosääntöoikeudellisesti ongelmallinen. En ole havainnut myöskään hallituksen esitykseen sisältyvissä lakiehdotuksissa muita sellaisia ehdotuksia, jotka erityisesti edellyttäisivät valtiosääntöoikeudellista tarkastelua.