



Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen kannalta

Erityisesti huojuksen kohdistumisesta osakeyhtiön
sijoitusluontoiseen varallisuuteen

Helsingin yliopisto
Oikeustieteellinen tiedekunta
Vero-oikeus
Maisterintutkielma
Laatija: Otto Lehto
Ohjaaja: Kristiina Äimä
Lokakuu 2020



Tiedekunta – Fakultet – Faculty Oikeustieteellinen tiedekunta		Koulutusohjelma – Utbildningsprogram – Degree Programme Oikeustieteen maisteri	
Tekijä – Författare – Author Otto Lehto			
Työn nimi – Arbetets titel – Title Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen kannalta – Erityisesti huo- jennuksen kohdistumisesta osakeyhtön sijoitusluontoiseen varallisuuteen			
Oppiaine/Opintosuunta – Läroämne/Studieinriktning – Subject/Study track Vero-oikeus			
Työn laji – Arbetets art – Level Maisterintutkielma		Aika – Datum – Month and year Lokakuu 2020	Sivumäärä – Sidoantal – Number of pages XVII + 145
Tiivistelmä – Referat – Abstract			
<p>Perintö- ja lahjaverolain (PerVL) pääsäännön mukaan perintö- ja lahjaverot määräytyvät varallisuuden käyvän arvon eli varallisuuden todennäköisen luovutushinnan perusteella. Merkittävän poikkeuksen tästä pääsäännöstä tekee PerVL 55 §:n sukupolvenvaihdoshuojennus, jota sovellettaessa maksuunpantava perintö- tai lahjaverot määräytyvät käypää arvoa merkittävästi alemman arvon perusteella. Veron maksamiseksi saa lisäksi PerVL 56 §:n mukaisesti verrattain pitkän, jopa kymmenen vuoden korottoman maksuajan. Huojennussäännöksiä voidaan soveltaa, jos perintöön tai lahjaan sisältyy maatala, muu yritys tai osa niistä ja verovelvollinen jatkaa maatalouden harjoittamista tai yritystoimintaa.</p> <p>Osakeyhtiön osakkeita koskevissa perintö- tai lahjasaannoissa huojennus kohdistuu pääsääntöisesti kaikkiin yhtiön varoihin – myös elinkeinotoimintaan liittyttämiin varoihin, kuten esimerkiksi sijoitusluontoisiin varoihin, vaikka nämä varat muodostaisivat huomattavan osan yhtiön kokonaisvarallisuudesta. Huojennus alentaa maksuunpantavan veron vähintään 40 prosenttiin käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta, mutta pääsääntöisesti huojennus on suurempi – se voi johtaa jopa lähes täyteen verovapauteen. Koska huojennussäännökset johtavat merkittävän eriaistaiseen verotukseen eri perinnön- ja lahjansaajien välillä, on niillä merkitystä perustuslain 6.1 §:n yleisen yhdenvertaisuussäännöksen kannalta, jonka katsotaan pitävän vaatimuksen samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Jos tapausten samanlaisuuden määritetään perintönä tai lahjana saadun varallisuuden käypään arvoon, on selvää, etteivät huojennussäännökset täytä tätä vaatimusta. Huojennussäännöksistä aiheutuu siten PL 6.1 §:ssä tarkoitetun yhdenvertaisuuden rajoitus. Ollakseen perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä, huojennussäännösten pitäisi täyttää perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset.</p> <p>Tutkimuksessa tarkastellaan perintö- ja lahjaverolain huojennussäännösten suhdetta perusoikeutena turvattuun yhdenvertaisuuteen. Erityisen tarkastelun kohteena on se, miten huojennuksen kohdistuminen osakeyhtiön sijoitusluontoiseen varallisuuteen vaikuttaa säännösten hyväksyttävyyteen perusoikeusjärjestelmän kannalta. Kohdistuessaan osakeyhtiön kaikkiin varoihin, saattaa huojennus kohdistua luonteeltaan samanlaiseen varallisuuteen, jota on yksityishenkilöiden omistuksessa, kuten julkisesti noteerattuihin arvopapereihin. Yhdenvertaisuusrajoituksen aste on sijoitusluontoisten varojen kohdalla jyrkempi kuin sellaisten varojen osalta, jotka liittyvät tuotannolliseen toimintaan, ja jotka poikkeavat luonteeltaan yksityishenkilöiden omistuksessa olevista varallisuuseristä. Sama ongelma koskee huojennuksen kohdistumista arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavien osakeyhtiöiden osakkeisiin, koska näiden yhtiöiden varat koostuvat lähinnä sijoitusluontoisista varoista.</p> <p>Olenaisiin tutkimuskysymyksiin, johon tässä tutkimuksessa vastataan, on siten seuraava: Miten yrityksen ja yritysvarallisuuden käsitteiden sisältö vaikuttaa huojennussäännösten perustuslailliseen hyväksyttävyyteen ja onko huojennussäännöksistä aiheutuva eriarvoinen kohtelu yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä? Kysymykseen vastaamiseksi tutkielmassa tarkastellaan huojennussäännösten sekä perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen sisältöä ja merkitystä. Erityisen tarkastelun kohteena huojennussäännösten osalta on PerVL 55.1 §:n <i>yrityksen</i> käsite sekä PerVL 55.2 §:n <i>yritysvarallisuuden</i> käsite. Huojennussäännösten ja yhdenvertaisuussäännöksen keskinäisen suhteen määrittämiseksi tarkastellaan myös perusoikeuksien yleistä merkitystä muun lainsäädännön ja lainsoveltamisen kannalta sekä sitä, miten yhdenvertaisuussäännöksen asettamat vaatimukset ilmenevät verotuksessa. Lähteinä hyödynnetään erityisesti huojennussäännösten ja perustuslain esitöitä sekä perusoikeuksia ja vero-oikeutta koskevia yleisiä oppeja. Yhdenvertaisuuden merkitystä verotuksessa arvioidaan myös veropolitiikkaa koskevien yleisten oppien avulla.</p> <p>Tutkimuksen perusteella voidaan todeta, että huojennussäännöksiin liittyy useita yhdenvertaisuuden ja perusoikeuksien rajoitusedellytysten kannalta vaikeasti perusteltavissa olevia tekijöitä, jotka osaltaan murentavat säännösten hyväksyttävyyttä perusoikeusjärjestelmän kannalta. Erityisen ongelmallista on huojennuksen kohdistuminen osakeyhtiön sijoitusluontoisiin varoihin. Suhteessa huojennuksen piiriin ulkopuolelle jääviin verovelvollisiin, huojennuksesta koitua hyöty on suurimmillaan silloin, kun saannon kohteena olevan yhtiön varallisuuteen sisältyy merkittävä määrä sijoitusluontoisia, sukupolvenvaihdoksen hetkellä elinkeinotoimintaan nähden ylimääräisiä varoja. Huojennuksen määrä ja yhdenvertaisuusrajoituksen aste on siten korkeimmillaan sellaisten osakeyhtiöiden luovutuksissa, joita ei todennäköisemmin yritystoiminnan jatkuvuuden turvaamiseksi ja työpaikkojen säilyttämiseksi olisi edes tarpeen tukea.</p>			
Avainsanat – Nyckelord – Keywords perintö- ja lahjaverot, sukupolvenvaihdoshuojennus, perusoikeudet, yhdenvertaisuus, perusoikeuksien rajoitus			
Ohjaaja tai ohjaajat – Handledare – Supervisor or supervisors Kristiina Äimä			
Säilytyspaikka – Förvaringställe – Where deposited Helsingin yliopiston kirjasto, Helsingfors universitets bibliotek, Helsinki University Library			
Muita tietoja – Övriga uppgifter – Additional information			

Sisällysluettelo

Lähteet	III
Lyhenteet	XVII
1 Johdanto.....	1
1.1 Tutkimusaiheen tausta	1
1.2 Tutkimusaihe ja sen rajaus	7
1.3 Tutkimusmetodi ja tutkielmassa käytettävä lähdeaineisto	10
1.4 Tutkielman rakenne	14
2 Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus	16
2.1 Huojennussäännösten soveltamisala – yritys tai osa siitä	16
2.2 Veron määrää koskeva huojennus	27
2.2.1 Huojennuksen piiriin kuuluva yritysvarallisuus	27
2.2.2 Huojennuksen määrä ja sen laskeminen	38
2.3 Maksuaikaa koskeva huojennus	44
2.4 Huojennusedun menettäminen	46
3 Yhdenvertaisuus perusoikeutena	50
3.1 Perusoikeuksien yleinen merkitys	50
3.2 Perusoikeuksien toteutumisen valvonta.....	54
3.2.1 Ennakollinen valvonta	54
3.2.2 Jälkivalvonta – tuomioistuimet.....	59
3.3 Perusoikeuksien rajoitusedellytykset.....	63
3.4 Yleinen yhdenvertaisuussäännös (PL 6.1 §)	65
4 Yhdenvertaisuus verotuksessa.....	69
4.1 Perustuslain yhdenvertaisuussäännös ja verotus	69
4.2 Verotuksen oikeudenmukaisuus	73
4.2.1 Horisontaalinen ja vertikaalinen oikeudenmukaisuus	73
4.2.2 Veronmaksukykyisyysperiaate	73
4.2.3 Veronhuojennukset oikeudenmukaisuuden kannalta	76
4.3 Veronhuojennukset yhdenvertaisuussäännöksen kannalta	77
4.4 Perustuslakivaliokunnan lausuntokäytäntö yhdenvertaisuudesta verotuksessa	78
5 Sukupolvenvaihdoshuojennus yhdenvertaisuuden kannalta	80
5.1 Vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tilanteissa.....	80
5.2 Huojennusedun merkittävyys – erilaisen kohtelun aste	84

5.3	Huojennussäännöksistä aiheutuva yhdenvertaisuuden rajoitus.....	88
6	Sukupolvenvaihdoshuojennuksen hyväksyttävyyden perusoikeusjärjestelmän kannalta	91
6.1	Hyväksyttävyyden arviointi.....	91
6.2	Perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten täytyminen	91
6.2.1	Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus	91
6.2.2	Vaatimus hyväksyttävästä perusteesta.....	94
6.2.3	Suhteellisuusvaatimus	104
6.3	Hyväksyttävyyden perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön valossa	129
7	Yhteenveto ja johtopäätökset.....	140

Lähteet

Aarnio 1989

Aarnio, Aulis. Laintulkinnan teoria. WSOY, 1989.

Aarnio 2011

Aarnio, Aulis. Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, 2011.

Andersson 1980

Andersson, Edward. Uudet sukupolvenvaihdosta edistävät perintöverosäännökset. Defensor Legis 1980, s. 109–134.

Andersson 2008

Andersson, Edward. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 27.5.2008.

Andersson 2009

Andersson, Edward. Näkökohtia yhdenvertaisuudesta verolainsäädännössä. Teoksessa Pia Letto-Vanamo – Olli Mäenpää – Tuomas Ojanen (toim.). Juhlajulkaisu Mikael Hidén 1939 – 7/12 – 2009. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2009, s. 1–9.

Andersson 2011

Andersson, Edward. Perintöverotus kansainvälisen kehityksen valossa. Verotus 1/2011, s. 5–13.

Arvela 1980

Arvela, Lasse. Perintö- ja lahjaverolain uusista säännöksistä. Verotus 1/1980, s. 23–33.

Hallberg 2011

Hallberg, Pekka. Perusoikeudet tuomioistuimissa. Teoksessa *Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen*; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 851–873.

Hautamäki 2008

Hautamäki, Veli-Pekka. Poikkeuslakijärjestelmä Suomen valtiosäännössä – pitäisikö poikkeuslakien säätämismahdollisuus säilyttää vai poistaa? Lakimies 3/2008, s. 392–409.

HE 290/1978 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta (asiakirjassa HE 290/1977).

HE 309/1993 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta (HE 309/1993 vp).

- HE 174/1994 vp
Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta (HE 174/1994 vp).
- HE 1/1998 vp
Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi (HE 1/1998 vp).
- HE 104/2000 vp
Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 57 §:n muuttamisesta (HE 104/2000 vp).
- HE 84/2004 vp
Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta (HE 84/2004 vp).
- HE 144/2005 vp
Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi varallisuusverolain kumoamisesta ja laiksi varojen arvostamisesta verotuksessa sekä eräksi niihin liittyviksi laeiksi (HE 144/2005 vp).
- HE 53/2008 vp
Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta (HE 53/2008 vp).
- HE 205/2008 vp
Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 14 ja 19 a §:n muuttamisesta (HE 205/2008 vp).
- HE 101/2009 vp
Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi rakennusperinnön suojelemisesta sekä laeiksi maankäyttö- ja rakennuslain 57 ja 166 §:n ja rikoslain 48 luvun 6 §:n muuttamisesta (HE 101/2009 vp).
- HE 185/2013 vp
Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi tuloverolain, elinkeinotulon verottamisesta annetun lain sekä eräiden muiden verolakien muuttamisesta (HE 185/2013 vp).
- HE 364/2014 vp
Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 56 §:n muuttamisesta (HE 364/2014 vp).
- HE 158/2016 vp
Hallituksen esitys eduskunnalle metsälahjavähennystä koskevaksi lainsäädännöksi (HE 158/2016 vp).

HE 175/2016

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta (HE 175/2016 vp).

HE 245/2016

Hallituksen esitys eduskunnalle perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta annetun hallituksen esityksen (HE 175/2016 vp) täydentämisestä (HE 245/2016 vp).

HE 257/2018 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi elinkeinotulon verottamisesta annetun lain, tuloverolain ja eräiden muiden lakien muuttamisesta (HE 257/2018 vp).

Hidén 2008a

Hidén, Mikael. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 4.6.2008.

Hidén 2008b

Hidén, Mikael. Perustuslakivaliokunnan rooli Suomen valtiollisessa järjestelmässä. Teoksessa Markus Aarto – Markku Vartiainen (toim.); Oikeus kansainvälisessä maailmassa. Ilkka Saraviidan juhlakirja, Edita Publishing Oy, 2008, s. 1–10.

Hidén 2016a

Hidén, Mikael. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä HE 175/2016, 16.11.2016.

Hidén 2016b

Hidén, Mikael. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 21.10.2016.

Hirvonen 2011

Hirvonen, Ari. Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan. Yleisen oikeustieteen julkaisuja 17. Helsingin yliopisto, Oikeustieteellinen tiedekunta, 2011.

Husa–Mutanen–Pohjolainen 2008

Husa, Jaakko – Mutanen, Anu – Pohjolainen Teuvo. Kirjoitetaan juridiikkaa. Talentum Media Oy, 2008.

Immonen 2018

Immonen, Raimo. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle kansalaisaloitteesta KAA 6/2018, 5.11.2018.

Immonen–Lindgren 2017

Immonen, Raimo – Lindgren, Juha. Onnistunut sukupolvenvaihdos. 5. uudistettu painos. Talentum Media Oy, 2017.

Juusela–Tuominen 2018

Juusela, Janne – Tuominen, Sami. Sukupolvenvaihdoksen verotus. 3., uudistettu painos. Alma Talent Oy, 2018.

Jyränki–Husa 2012

Jyränki, Antero – Husa, Jaakko. Valtiosääntöoikeus. Helsingin Kamari Oy/Helsingin seudun kauppakamari, 2012.

Kangas 1997

Kangas, Urpo. Minun metodini. Teoksessa: Juha Häyhä (toim.). Minun metodini. Werner Söderström Lakitieto Oy, 1997, s. 90–109.

Kangas 2008

Kangas, Urpo. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 4.6.2008 (lausunnon päiväys 20.5.2008, ollut kuultavana 4.6.2008).

Karapuu 2011

Karapuu, Heikki. Peruoikeuksien käsite ja luokittelu. Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 63–87.

Keinänen–Wiberg 2012

Keinänen, Anssi – Wiberg, Matti. Perustuslakivaliokunta lausuntovaliokuntana ja asiantuntijoiden kuulijana. Oikeus 1/2012, s. 86–106.

Kukkonen–Walden 2014

Kukkonen, Matti – Walden, Risto. Pk-yrityksen verosuunnittelu. 2. painos. Alma Talent Oy, 2014.

Laakso 2012

Laakso, Seppo. Lainopin teoreettiset lähtökohdat. Tampereen yliopisto, 2012.

Lavapuro 2010

Lavapuro, Juha. Perustuslakivaliokunta perustuslain vartijana. Teoksessa Matti Wiberg (toim.); Perustuslakihaasteet. Edita Publishing Oy, 2010, s. 77–93.

Lavapuro 2016

Lavapuro, Juha. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 21.10.2016.

Lehto 2020

Lehto, Otto. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasaännökset perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen kannalta. Pro gradu -tutkielma, Tampereen yliopisto, Johtamisen ja talouden tiedekunta, 2020. Julkaistaan Tampereen yliopiston avoimessa julkaisuarkistossa (Trepo) marraskuussa 2020 ja Edilex-palvelussa loppuvuodesta 2020.

Lindgren 1996

Lindgren, Juha. Sukupolvenvaihdosten perintö- ja lahjaverotukseen vaikuttavista lainsäädännön muutoksista. Verotus 2/1996, s. 151–162.

Lindgren 2001

Lindgren, Juha. Osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksen verotus. Kauppa-kaari/Talentum Media Oy, 2001.

Lindgren 2019

Lindgren, Juha. Veroetuja rajaavat vuosikirjaratkaisut oikeusohjeina. Verotus 5/2019, s. 555–568.

Linnakangas 2008

Linnakangas, Esko. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 27.5.2008.

Linnakangas 2016

Linnakangas, Esko. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 8.11.2016.

Mattila 1984

Mattila, Pauli K. Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa erityisesti silmällä pitäen kiinteää omaisuutta ja yritysvarallisuutta. Suomen Lakimiesliiton kustannus Oy, 1984.

Mattila 2018

Mattila, Pauli K. Pari näkökulmaa sukupolvenvaihdosten verotukseen. Verotus 4/2018, s. 400–411.

Myrsky 2009

Myrsky, Matti. Oikeudenmukaisuus ja verotus. Lakimies 5/2009, s. 739–760.

Mäenpää 2008

Mäenpää, Olli. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 30.5.2008.

Määttä 2007

Määttä, Kalle. Veropolitiikka: Teoria ja käytäntö. Edita Publishing Oy, 2007.

Niskakangas 2008a

Niskakangas, Heikki. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 26.5.2008.

Niskakangas 2008b

Niskakangas, Heikki. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 20.5.2008.

Niskakangas 2011

Niskakangas, Heikki. Veropolitiikka. 1. painos. WSOYpro Oy, 2011.

Niskakangas 2016

Niskakangas, Heikki. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 10.11.2016.

Nykänen 2017

Nykänen, Pekka. Perustuslain yhdenvertaisuuden vaatimus ja välitön verotus. Oikeus 2/2017, s. 224–249.

Nykänen 2019

Nykänen, Pekka. Sukupolvenvaihdoshuojennus kohdistettiin vain osakeyhtiön varsinaisen elinkeinotoiminnan varoihin – KHO 2018:163. Oikeustapauskommentti. Edilex, Edita Publishing Oy, 2019.

Ojanen 2009

Ojanen, Tuomas. Eduskunnan perustuslakivaliokunta ja tuomioistuimet – kohti valtiosääntöistä dialogia? Teoksessa Pia Letto-Vanamo – Olli Mäenpää – Tuomas Ojanen (toim.). Juhlajulkaisu Mikael Hidén 1939 – 7/12 – 2009. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2009, s. 239–252.

Ojanen 2016a

Ojanen, Tuomas. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä HE 175/2016, 16.11.2018.

Ojanen 2016b

Ojanen, Tuomas. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 11.11.2016.

Ojanen–Scheinin 2011

Ojanen, Tuomas – Scheinin, Martin. Yhdenvertaisuus ja syrjinnän kieltö (PL 6 §). Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 227–280.

OM 2008

Oikeusministeriö. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 28.5.2008.

Ossa 2009

Ossa, Jaakko. Perinnön ja lahjan verokohtelu. WSOYpro, 2009.

Ossa 2018

Ossa, Jaakko. Sukupolvenvaihdos ja yritystoiminnan lopettaminen. 2., uudistettu painos. Helsingin Kamari Oy, 2018.

Perintöverotuksen uudistamistoimikunta 1980

Perintöverotuksen uudistamistoimikunnan mietintö, KM 1980:16.

PeV 2008

Luonnos perustuslakivaliokunnan lausunnosta hallituksen esityksestä HE 53/2008, 11.6.2008.

- PeVL 18/1982 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 18/1982 vp.
- PeVL 6/1988 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 6/1988 vp.
- PeVL 2/1990 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 2/1990 vp.
- PeVL 12/1990 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 12/1990 vp.
- PeVL 3/1991 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 3/1991 vp.
- PeVL 19/1997 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 19/1997 vp.
- PeVL 3/2000 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 3/2000 vp.
- PeVL 11/2002 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 11/2002 vp.
- PeVL 65/2002 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 65/2002 vp.
- PeVL 70/2002 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 70/2002 vp.
- PeVL 8/2003 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 8/2003 vp.
- PeVL 25/2006 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 25/2006 vp.
- PeVL 42/2010 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 42/2010 vp.
- PeVL 2/2011 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 2/2011 vp.
- PeVL 20/2012 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 20/2012 vp.
- PeVL 19/2014 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 19/2014 vp.

- PeVL 51/2016 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 51/2016 vp.
- PeVL 52/2016 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 52/2016 vp.
- PeVL 26/2017 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 26/2017 vp.
- PeVL 44/2017 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 44/2017 vp.
- PeVL 15/2018 vp
Perustuslakivaliokunnan lausunto 15/2018 vp.
- PeVM 25/1994 vp
PeVM 25/1994 vp – HE 309/1993 vp. Perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 25 hallituksen esityksestä perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.
- PeVM 10/1998 vp
PeVM 10/1998 vp – HE 1/1998 vp. Perustuslakivaliokunnan mietintö n:o 10 hallituksen esityksestä uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.
- Pohjolainen 2016*
Pohjolainen, Teuvo. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 11.11.2016.
- PTT 2014
Pellervon taloustutkimus. PTT raportteja 246. Voisiko Suomi seurata Ruotsin ja Norjan esimerkkiä? Näkökohtia perintö- ja lahjaverosta sekä luovutusvoittoverosta. Tekijät: Pasi Holm – Leena Kerkelä, 2014.
- Puronen 1981*
Puronen, Pertti. Perintö- ja lahjaverotus. Suomen Lakimiesliiton Kustannus Oy, 1981.
- Puronen 2015*
Puronen, Pertti. Perintö- ja lahjaverotus, 11. uudistettu painos. Talentum Media Oy 2015.
- Saraviita 1999*
Saraviita, Ilkka. Perustuslakivaliokunnan rooli perusoikeusjärjestelmän kehittämisessä. Teoksessa Liisa Nieminen (toim.); Perusoikeudet Suomessa. Kauppa- ja lakimiesliiton Kustannus, 1999, s. 29–71.
- Saraviita 2005*
Saraviita, Ilkka. Suomalainen perusoikeusjärjestelmä. Talentum Media Oy, 2005.

Saraviita 2011

Saraviita, Ilkka. Perustuslaki. Talentum Media Oy, 2011.

Sasi 2009

Sasi, Kimmo. Asiantuntijat perustuslakivaliokunnan lausuntotyössä. Teoksessa Pia Letto-Vanamo – Olli Mäenpää – Tuomas Ojanen (toim.). Juhlajulkaisu Mikael Hidén 1939 – 7/12 – 2009. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2009, s. 153–166.

Sasi 2018

Sasi, Kimmo. Artikkelissa *Perustuslakivaliokunnalle kovaa kritiikkiä sote-käsitteilyn alla: ”Strutsi, joka työntää päänsä pensaaseen”*, Iltalehti, 29.5.2018, https://www.iltalehti.fi/politiikka/a/201805292200976106?_ga=2.161475636.806642590.1579244678-884309087.1579244678, viitattu 17.1.2020.

Scheinin 1991

Scheinin, Martin. Ihmisoikeudet Suomen oikeudessa. Suomalainen lakimiesyhdistys, 1991.

Suomen Yrittäjät 2005

Suomen Yrittäjät. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä HE 144/2005, 19.10.2005.

Suomen Yrittäjät 2008

Suomen Yrittäjät. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 29.5.2008.

Söderlund 2009

Söderlund, Seppo. Oikeus ja kohtuus verotuksessa. Talentum Media Oy ja Seppo Söderlund, 2009.

Tikka 1999

Tikka, Kari S. Verolakien perustuslainmukaisuuden tutkimisesta tuomioistuimissa. Lakimies 6–7/1999, s. 982–994.

Tikka 2004

Tikka, Kari S. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä HE 84/2004, sukupolvenvaihdoshuojennus, 13.5.2004.

Timonen 1998

Timonen, Pekka. Johdatus lainopin metodiin ja lainopilliseen kirjoittamiseen. Helsingin yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta, 1998.

Tuori 2008

Tuori, Kaarlo. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 26.5.2008.

Tuori 2009

Tuori, Kaarlo. Perustuslain tuomioistuINVALVONNAN ultima ratio -perustelu ja perustuslain 106 §:n ilmeisyysvaatimus. Teoksessa Pia Letto-Vanamo – Olli Mäenpää – Tuomas Ojanen (toim.). Juhlajulkaisu Mikael Hidén 1939 – 7/12 – 2009. Suomalainen lakimiesyhdistys, 2009, s. 319–335.

Tuori 2011

Tuori, Kaarlo. Sosiaaliset oikeudet (PL 19 §). Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 711–752.

Tuori–Lavapuro 2011

Tuori, Kaarlo – Lavapuro, Juha. Perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien turvaamisvelvollisuus. Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 809–820.

Urpilainen 2014

Urpilainen, Matti. Verovelvollisen suosimisen periaate. Teoksessa Pekka Nykänen – Matti Urpilainen (toim.); Yritys, omistaja ja verotus – Juhlajulkaisu Seppo Penttilälle, Edita Publishing Oy, 2014, s. 389–400.

Urpilainen 2016

Urpilainen, Matti. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 10.11.2016.

Urpilainen 2017

Urpilainen, Matti. Eläketulon lisävero ja metsälahjavähennys perustuslakikysymyksinä. Verotus 2/2017, s. 170–180.

VATT 2010a

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. Valmisteluraportit 5 – Verotuet Suomessa 2009. Kröger, Outi – Rauhanen, Timo (toim.), 2010.

VATT 2010b

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. Muistiot 8 – Listaamattomien osakeyhtiöiden osingonjako ja taserakenteet. Tekijät: Harju, Jarkko – Karikallio, Hanna – Matikka, Tuomas, 2010.

VATT 2013a

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. Tutkimukset 174 – Sukupolvenvaihdoksen vaikutus perheyrittysten toimintaan. Tekijä: Olli Ropponen, 2013.

VATT 2013b

Valtion taloudellinen tutkimuskeskus. Valmisteluraportit 18 – Kehysriihessä ehdotettujen osinkoveromuutosten arviointia. Tekijät: Grönberg, Sami – Kari, Seppo – Ropponen, Olli, 2013.

VaVM 5/2004 vp

VaVM 5/2004 vp — HE 84/2004 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 5/2004 hallituksen esityksestä laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta HE 84/2004 vp.

VaVM 44/2005 vp

VaVM 44/2005 vp — HE 144/2005 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 44/2005 hallituksen esityksestä laiksi varallisuusverolain kumoamisesta ja laiksi varojen arvostamisesta verotuksessa sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi HE 144/2005 vp.

VaVM 21/2014 vp

VaVM 21/2014 vp — HE 123/2014 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 21/2014 hallituksen esityksestä laeiksi perintö- ja lahjaverolain 14 ja 19 a §:n sekä perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta annetun lain voimaantulosäännöksen muuttamisesta HE 123/2014 vp.

VaVM 46/2014 vp

VaVM 46/2014 vp — HE 364/2014 vp. Valtiovarainvaliokunnan mietintö 46/2014 hallituksen esityksestä laiksi perintö- ja lahjaverolain 56 §:n muuttamisesta HE 364/2014 vp.

Verohallitus 2004

Verohallituksen ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero 535/345/2004, antopäivä 24.6.2004, voimassa 24.6.2004–16.3.2010.

Verotuksen kehittämistyöryhmä 2010

Verotuksen kehittämistyöryhmän loppuraportti 21.12.2020. Valtiovarainministeriön julkaisuja 51/2010.

VH 2008

Verohallinnon yhtenäistämisohteet vuodelta 2008 toimitettavaa verotusta varten. Diaarinumero 2042/32/2008, antopäivä 31.12.2008, voimassa: verovuosi 2008.

VH 2010

Verohallinnon ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero 57/349/2010, antopäivä 17.3.2010, voimassa 17.3.2010–14.2.2011.

VH 2011a

Verohallinnon ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero 137/349/2011, antopäivä 15.2.2011, voimassa 15.2.2011–24.8.2011.

VH 2011b

Verohallinnon ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero 547/349/2011, antopäivä 25.8.2011, voimassa 25.8.2011–14.3.2013.

VH 2013

Verohallinnon ohje yrityksen sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero A67/200/2013, antopäivä 15.5.2013, voimassa 15.5.2013–31.8.2017.

VH 2015

Verohallinnon ohje arvopaperisijoittamisen tulolähteestä. Diaarinumero A206/200/2014, antopäivä 9.2.2015, voimassa 9.2.2015 – toistaiseksi.

VH 2017

Verohallinnon ohje osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero A56/200/2017, antopäivä 1.9.2017, voimassa 1.9.2017–12.3.2020.

VH 2019

Verohallinnon ohje varojen arvostamisesta perintö- ja lahjaverotuksessa. Diaarinumero VH/5096/00.01.00/2019, antopäivä 21.11.2019, voimassa 1.1.2020 – toistaiseksi.

VH 2020

Verohallinnon ohje osakeyhtiön sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa. Diaarinumero VH/1495/00.01.00/2020, antopäivä 13.3.2020, voimassa 13.3.2020 – toistaiseksi.

Viitala 2018

Viitala, Tomi. Osakeyhtiön voitonjaon verotus. Helsingin Kamari Oy/Helsingin seudun kauppakamari, 2018.

Viljanen 2001

Viljanen, Veli-Pekka. Perusoikeuksien rajoitusedellytykset. Werner Söderström Lakitieto Oy, 2001.

Viljanen 2008

Viljanen, Veli-Pekka. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 53/2008, 30.5.2008.

Viljanen 2011a

Viljanen, Veli-Pekka. Perusoikeuksien soveltamisala. Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 89–137.

Viljanen 2011b

Viljanen, Veli-Pekka. Perusoikeuksien rajoittaminen. Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 139–170.

Viljanen 2011c

Viljanen, Veli-Pekka. Perusoikeuksien merkitys lainsäädäntötyössä. Teoksessa Pekka Hallberg – Heikki Karapuu – Tuomas Ojanen – Martin Scheinin – Kaarlo Tuori – Veli-Pekka Viljanen; Perusoikeudet, toinen uudistettu painos. WSOYpro Oy, 2011, s. 833–849.

Viljanen 2016

Viljanen, Veli-Pekka. Lausunto perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016, 10.11.2016.

VM 2014

Valtiovarainministeriön muistio 6.11.2014. Yritysten sukupolvenvaihdosten helpottaminen verotuksen keinoin. Raportissa: Valtiovarainministeriö, Selvitys keinoista yritysten sukupolvenvaihdosten helpottamiseksi 11.11.2014, hankenumero VM 126:00/2014.

VM 2020

Valtiovarainministeriön verotukityöryhmän raportti. Verotuet 2018–2020, 17.2.2020.

Työllisyystyöryhmä 2003

Työllisyystyöryhmän loppuraportti, 31.3.2003. Valtioneuvoston kanslian julkaisusarja 5/2003.

Wiberg 2003

Wiberg, Matti. Perustuslakivaliokunta asiantuntija-areenana. Lakimies 6/2003 s. 967–991.

Wikström 2011

Wikström, Kauko. Millä tavalla perustuslaki ohjaa muuta lainsäädäntöä? Teoksessa Pakarinen, Auri – Hyvärinen, Anna – Ervasti Kaius (toim.); Lainvalmistelu, tutkimus, yhteiskunta. Jyrki Talan juhla-kirja. Turun yliopisto, oikeustieteellinen tiedekunta, 2011, s. 87–97.

Wikström–Ossa–Urpilainen 2015

Wikström, Kauko – Ossa, Jaakko – Urpilainen, Matti. Vero-oikeuden yleiset opit, Helsingin Kamari Oy, Helsingin seudun kauppakamari ja tekijät, 2015, s. 17–127.

Wuolijoki 2016

Wuolijoki, Sakari. Lausunto valtiovarainvaliokunnan verojaostolle hallituksen esityksestä HE 175/2016, 16.11.2018.

Äimä 2011

Äimä, Kristiina. Veroprosessioikeus. Ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tulo-verotuksessa. Kristiina Äimä ja Alma Talent Oy, 2011. Verkko-versio, Alma Talent Verkkokirjahylly.

Oikeuskäytäntö

Korkein hallinto-oikeus

KHO 1987 B 633
KHO 1989 T 3979
KHO 1993 B 538
KHO 1993 T 4934
KHO 1994 B 560
KHO 2002:17
KHO 2002 T 1488 (julkaisematon)
KHO 2006:100
KHO 2006 T 3565 (julkaisematon)
KHO 2006 T 3566 (julkaisematon)
KHO 2006 T 3568 (julkaisematon)
KHO 2008 T 57 (julkaisematon)
KHO 2009 T 1491 (julkaisematon)
KHO 2009 T 3394 (julkaisematon)
KHO 2011:1
KHO 2013:11
KHO 2014:120
KHO 2015:154
KHO 2015:166
KHO 2018:53
KHO 2018:160
KHO 2018:163
KHO 2020:7

Korkein oikeus

KKO 2004:26
KKO 2008:83
KKO 2015:14

Lyhenteet

ArvL	laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
EtyöJ	eduskunnan työjärjestys 17.12.1999/40
HE	hallituksen esitys
HM	Suomen hallitusmuoto 94/1919
KHO	korkein hallinto-oikeus
KKO	korkein oikeus
OYL	osakeyhtiölaki (21.7.2006/624)
PeV, perustuslakivaliokunta	eduskunnan perustuslakivaliokunta
PeVL	perustuslakivaliokunnan lausunto
PeVM	perustuslakivaliokunnan mietintö
PerVL	perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/378
PL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
PTT	Pellervon taloustutkimus
spv	sukupolvenvaihdos
TVL	tuloverolaki 30.12.1992/1535
VATT	Valtion taloudellinen tutkimuskeskus
VaVM	valtiovarainvaliokunnan mietintö
VeronkantoL	veronkantolaki 12.1.2018/11
VH	Verohallinto
VM	valtiovarainministeriö
vp	valtiopäivät
VvMA	valtiovarainministeriön asetus

1 Johdanto

1.1 Tutkimusaiheen tausta

Perintö- ja lahjaverolain (12.7.1940/378, jäljempänä PerVL) pääsäännön mukaan perintö- ja lahjavero määräytyy varallisuuden käyvän arvon eli varallisuuden todennäköisen luovutus-hinnan perusteella (PerVL 9 §). Tähän pääsääntöön merkittävän poikkeuksen tekee PerVL 55 §:n (8.12.1994/1110) sukupolvenvaihdoshuojennus, jonka soveltuessa maksuunpantava perintö- tai lahjavero määräytyy käypää arvoa merkittävästi alemman arvon perusteella. Sukupolvenvaihdossäännöksen soveltuessa verovelvollinen saa edukseen myös PerVL 56 §:n (29.4.1994/318) mukaisen verrattain pitkän, jopa kymmenen vuoden korottoman maksuajan perintö- tai lahjaveron maksamiseksi. Sukupolvenvaihdoshuojennuksesta käytetään jäljempänä myös yksinkertaisempaa ilmaisua *huojennus*.

Huojennussäännökset lisättiin perintö- ja lahjaverolakiin vuonna 1979 ja säännökset ovat useista niihin tehdyistä muutoksista huolimatta pysyneet perusrakenteeltaan melko muuttumattomina. Huojennussäännösten pohjimmaisena tavoitteena niiden säätämisestä lähtien on ollut maatilatalouden ja yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen ja työpaikkojen säilyttäminen. Säännöksillä on pyritty estämään perintö- tai lahjaverosta johtuva maatilatalouden ja muun yritystoiminnan jatkuvuuden vaarantuminen niissä tapauksissa, joissa tällainen varallisuus siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle perilliselle tai lahjansaajalle¹.

Huojennussäännöksiä voidaan soveltaa lahjana tai perintönä saatuun maatalaan, muuhun yritykseen tai osaan niistä. Maatilan tai muun yrityksen osalla tarkoitetaan PerVL 57 §:n (15.12.2000/1084) mukaan myös vähintään yhtä kymmenesosaa maatilan tai yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista tai osuuksista. Huojennuksen saamisen edellytyksenä on PerVL 55.1 §:n 2 kohdan mukaan se, että verovelvollinen jatkaa saamillaan varoilla maatalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa. Huojennusetu menetetään, jos pääosa varallisuudesta, josta huojennus on myönnetty, luovutetaan ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintö- tai lahjaverotuksen toimittamispäivästä (PerVL 55.6 §).

¹ Ks. HE 290/1978, s. 2.

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdoshuojennusta sovellettaessa osakeyhtiön osakkeita koskevaan lahjaan tai perintöön, maksuunpantavan veron perusteeksi asetetaan 40 prosenttia varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (22.12.2005/1142), jäljempänä ArvL tai arvostamislaki) mukaan määräytyvästä, yrityksen nettovarallisuuteen pohjautuvasta, osakkeen vertailuarvosta. Tämä maksuunpantavan veron perusteeksi asetettava arvo, josta käytetään jäljempänä ilmaisua *spv-arvo*, on siten merkittävästi alhaisempi kuin PerVL 9 §:n pääsäännön mukaan määräytyvä käypä arvo. Spv-arvo on pääsääntöisesti vähemmän kuin 40 prosenttia käyvästä arvosta, koska vertailuarvo itsessään on lähes poikkeuksetta alhaisempi kuin käypä arvo – usein jopa merkittävästi alhaisempi.

Huojennussäännösten soveltuessa verovelvollisen saama veroetu on merkittävä, koska huojennus alentaa pääsäännön mukaan lasketun perintö- tai lahjaveron määrää huomattavasti sekä antaa verovelvolliselle pitkän korottoman maksuajan veron maksamiseksi. Esimerkiksi vuonna 2006 huojennus alensi yritysvarallisuudesta suoritettavan perintö- tai lahjaveron keskimäärin 21,5 prosenttiin siitä verosta, joka olisi ollut suoritettava ilman huojennusta.² Vuoden 2015 veroaineistossa sellaisista lahjoista, joissa oli luovutettu pelkästään huojennuskelpoista yritysvarallisuutta ja joissa maksettavaksi jäänyt vero oli vähintään 1 700 euroa, maksuunpantu vero oli keskimäärin noin 23,6 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.³ Vuoden 2013 tapauksissa, joissa oli lahjoitettu pelkästään huojennuksen piiriin kuuluvaa yritysvarallisuutta ja joista oli käytettävissä tieto varallisuuden käyvästä arvosta, keskimääräinen saajakohtainen efektiivinen veroaste oli 2,8 prosenttia.⁴

Koska huojennussäännökset johtavat merkittävän eriasteiseen verotukseen eri perinnön- ja lahjansaajien välillä, on niillä merkitystä Suomen perustuslaissa (11.6.1999/731, jäljempänä perustuslaki tai PL) säädetyin yhdenvertaisuuden vaatimuksen kannalta. Perustuslain 6 §:n 1 momentin mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Tämän yleisen yhdenvertaisuussäännöksen katsotaan pitävän sisällään mielivallan kiellon sekä vaatimuksen samanlaisesta

² HE 53/2008, s. 13.

³ Ks. HE 175/2016, s. 7–8. Tapauksia oli 400. Näihin varoihin kohdistunut huojennus oli yhteensä 45,9 m€ ja huojennuksen jälkeen maksettavaksi jäänyt vero 14,2 m€.

⁴ Ks. HE 364/2014, s. 2 & VM 2014, s. 6–7: Keskimääräinen saajakohtainen efektiivinen veroaste = saajakohtaisten efektiivisten veroprosenttien aritmeettinen keskiarvo. Tiedot koskevat 75 % tapauksista, joissa luovutettiin vain yritysvarallisuutta ja joihin huojennussäännöstä sovellettiin (25 %:n osalta tieto käyvästä arvosta on puuttunut). Efektiivisellä veroasteella tarkoitetaan maksuunpantavan veron suhdetta saadun perinnön tai lahjan käypään arvoon.

kohtelusta samanlaisissa tapauksissa.⁵ Jos tapausten samanlaisuuden arviointi perustetaan perintönä tai lahjana saadun varallisuuden käypään arvoon, on selvää, etteivät huojennussäännökset täytä tätä vaatimusta. Huojennussäännöksistä aiheutuva yleinen yhdenvertaisuusrajoitus ilmenee huojennuksen saavien ja huojennusedun ulkopuolelle kokonaan jäävien verovelvollisten eriasteisena verokohteluna: käyvältä arvoltaan samanarvoisesta varallisuudesta maksetaan eri määrä perintö- tai lahjaveroa. Tämän lisäksi huojennussäännökset aiheuttavat yhdenvertaisuusrajoituksia myös muissa, yksityiskohtaisemmin määritellyissä erityistilanteissa, joissa verovelvollisten tilanteet saattavat saadun varallisuuden käyvän arvon lisäksi olla samanlaisia myös muulla tavalla, kuten varallisuuden luonteen osalta.

Yleisen yhdenvertaisuusrajoituksen lisäksi haasteita yhdenvertaisuuden kannalta aiheuttavat huojennussäännöksiin sisältyvät, sanamuodoltaan tulkinnanvaraiset käsitteet ja ilmaisut sekä niitä koskeva tulkintakäytäntö. Haasteita liittyy muun muassa siihen, mitä pidetään PerVL 55.1 §:n 2 kohdan tarkoittamalla tavalla *yrittötoiminnan jatkamisena*. Jatkamisvaatimusta koskevan oikeuskäytännön perusteella esimerkiksi alaikäinen, osakeyhtiön osakkeita perintöksi tai lahjaksi saava verovelvollinen ei voi täyttää jatkamisvaatimusta⁶. Vähäisemmästä tulkinnanvaraisuudestaan huolimatta ongelmallisia ovat myös huojennuksen määrän laske-
misessa sovellettavat säännökset, jotka johtavat siihen, että huojennuksen suhteellinen osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta vaihtelee huomattavasti – noin 60 prosentin ja lähes täyden verovapauden välillä⁷. Sijoittuminen tälle vaihteluvälille määräytyy osin sattu-
manvaraisesti. Tämä laajentaa huojennussäännöksistä aiheutuvaa yleistä yhdenvertaisuusra-
joitusta ja asettaa myös huojennuksen saavat verovelvolliset keskenään eri asemaan.

Haasteita liittyy myös siihen, mitä pidetään PerVL 55 §:n tarkoittamana *yrittöksenä* ja *yrittö-
varallisuutena*. Käsitteiden vakiintunut sisältö on johtanut esimerkiksi siihen, että samanlai-
sesta varallisuudesta – esimerkiksi pörssiosakkeista – maksetaan merkittävän eriasteinen pe-
rintö- tai lahjavero riippuen siitä, onko varallisuus yrityksen vai yksityishenkilön omistuk-
sessa.

⁵ Ks. esim. *Ojanen–Scheinin* 2011, s. 230.

⁶ KHO 2011:1 & KHO 2015:166.

⁷ Ks. esim. *Puronen* 2015, s. 647. *Puronen* mukaan tiedossa on ennakkoratkaisuja, joissa veron määrä on ---
ääritapauksessa jopa 0,04 promillea lahjan käyvästä arvosta. Huojennussäännökset eivät voi johtaa täyteen
verovapauteen, koska maksettavan veron määrä on aina vähintään 850 euroa (PerVL 55.4 §).

Selvästi eriasteisen verokohtelun takia huojennussäännösten voidaan katsoa johtavan PL 6.1 §:ssä tarkoitetun yhdenvertaisuuden rajoitukseen. Perustuslain 22 § asettaa lainsäätäjälle lähtökohtaisen vaatimuksen siitä, ettei tavallisella lailla voida rajoittaa perusoikeuden toteutumista. Yhdenvertaisuutta, kuten useita muitakin sanamuodoltaan ehdottomia perusoikeuksia, voidaan kuitenkin perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla rajoittaa tavallisella lailla⁸. Hyväksyttävyyden edellytyksenä on perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten täyttyminen⁹. Rajoituksen olennaisen sisällön tulee esimerkiksi täsmällisesti ilmetä laista¹⁰. Rajoituksen tulee myös olla painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatima eikä se saa mennä pidemmälle kuin on perusteltua ottaen huomioon rajoituksen taustalla olevan yhteiskunnallisen intressin painavuus suhteessa rajoitettavaan oikeushyvään¹¹.

Huojennussäännökset ja niiden perusteet ja tavoitteet ovat useilta osin haasteellisia rajoitusedellytysten täyttymisen kannalta. Erityisen ongelmallista on lainsäätäjän ilmaiseman tarkoituksen mukainen vakiintunut käytäntö siitä, mitkä osakeyhtiön varat kuuluvat huojennuksen piiriin. Huojennuksen perusteena pidetään yleensä osakeyhtiön vertailuarvoa sellaisenaan, minkä vuoksi lähtökohtaisesti kaikki osakeyhtiön varat kuuluvat huojennuksen piiriin¹². Huojennus saattaa siten yritystoimintaa välittömästi palvelevien varojen lisäksi kohdistua myös yritystoimintaan liittymättömiin varoihin, kuten esimerkiksi julkisesti noteeratuihin arvopapereihin, vaikka nämä varat muodostaisivat huomattavan osan yhtiön kokonaisvarallisuudesta. Yhdenvertaisuusrajoituksen kannalta huojennuksen kohdistuminen yritystoimintaan liittymättömiin varoihin on ongelmallista ensinnäkin siksi, että kyse saattaa olla samanlaisista varoista, joita on myös yksityishenkilöiden omistuksessa, ja joiden käypä arvo on omistajastaan riippumatta samanlainen¹³. Tämä poikkeaa selvästi esimerkiksi tuotannollista toimintaa palvelevasta, varsinaisesta yritysvarallisuudesta, jollaista harvemmin – jos koskaan – on yksityishenkilöiden omistuksessa, ja jonka arvo ilmenee lähinnä vain osana yritystoimintaa¹⁴. Yhdenvertaisuuden kannalta merkitystä on sillä, että näiden varojen osalta tilanteet ovat myös varallisuuden luonteen osalta samanlaisia. Yhdenvertaisuusrajoituksen

⁸ HE 309/1993, s. 29 & *Viljanen* 2011b, s. 147.

⁹ Ks. esim. *Viljanen* 2011b, s. 147.

¹⁰ PeVM 25/1994, s. 5 & HE 309/1993, s. 29–30.

¹¹ PeVM 25/1994, s. 5.

¹² Tämä on ilmaistu esim. VaVM 5/2004 vp, s. 3.

¹³ Esimerkiksi julkisesti noteeratut arvopaperit.

¹⁴ Esimerkiksi kallis, yritystoiminnan tarpeisiin räätälöity tuotantokoneisto, joka ei sovellu muuhun tarkoitukseen.

asteen voidaan katsoa olevan sitä jyrkempi, mitä suuremman osuuden huojennettavasta varallisuudesta tällaiset varat muodostavat.

Huojennussäännöksistä aiheutuvan yhdenvertaisuusrajoituksen hyväksyttävyyden kannalta arviointi kohdistuu tältä osin ensisijaisesti suhteellisuusvaatimukseen, jonka täytyminen edellyttää sitä, että rajoituksen aste on oikeasuhtainen rajoituksen taustalla olevan yhteiskunnallisen intressin painavuuteen nähden. Edellytyksenä on myös se, ettei huojennussäännösten tavoite ole saavutettavissa yhdenvertaisuutta vähemmän rajoittavin keinoin.¹⁵ Suhteellisuusvaatimuksen täyttymisen arviointi keskittyy siten kysymykseen siitä, onko huojennuksen kohdistuminen yritystoimintaa välittömästi palvelemattomiin varoihin ensinnäkään tarpeen huojennussäännösten tavoitteen toteutumiseksi ja toiseksi siihen, onko huojennussäännösten tavoitteen toteutuminen yhteiskunnan kannalta niin tärkeää, että tästä aiheutuva rajoituksen aste on hyväksyttävissä.

Keskeisin asema sen varmistamisessa, ettei perusoikeuksia rajoiteta tavallisella lailla, joka ei täytä perusoikeuksien yleisiä rajoitusedellytyksiä, on eduskunnan perustuslakivaliokunnalla (jäljempänä perustuslakivaliokunta tai PeV).¹⁶ Perustuslakivaliokunta antaa lausuntonsa PL 74 §:n mukaan kuitenkin ainoastaan sen käsittelyyn tulevien lakiehdotusten perustuslainmukaisuudesta eikä se voi omatoimisesti ryhtyä tutkimaan lakiehdotuksen perustuslainmukaisuutta. On siten mahdollista, että perusoikeuskyskennän omaava laki hyväksytään ilman, että perustuslakivaliokunta on antanut siitä lausuntoaan. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennussäännökset eivät ole käyneet läpi perustuslakivaliokunnan arviointia säännösten perustuslainmukaisuudesta, vaikka niillä on ilmiselvää kytkentä PL 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännökseen¹⁷. Tätä kytkentää ei kuitenkaan säännösten säätämisvaiheessa tai säännöksiin tehtyjen muutosten yhteydessä ennen vuotta 2008 tunnistettu eikä huojennussäännöksiä koskevia lakiesityksiä ollut viety perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi.

Huojennussäännösten merkitys PL 6.1 §:n kannalta nousi esiin vuonna 2008, kun huojennuksen määrää esitettiin hallituksen esityksessä HE 53/2008 kasvatettavaksi niin, että veron

¹⁵ Ks. PeVM 25/1994 vp, s. 5.

¹⁶ Ks. esim. HE 1/1998, s. 51–52.

¹⁷ Ennen vuoden 2000 perustuslakiuudistusta sanamuodoltaan vastaava yhdenvertaisuussäännös sisältyi Suomen hallitusmuodon (94/1919, jäljempänä HM) 5.1 §:än. Ennen vuoden 1993 perusoikeusuudistusta yhdenvertaisuus lain edessä koski silloisen HM 5.1 §:n mukaan vain Suomen kansalaisia. Muuten se vastasi sisällöltään nykyistä, *ihmisiä* koskevaa yhdenvertaisuussäännöstä.

peruste huojennusta sovellettaessa oli laskenut 20 prosenttiin ArVL:n mukaisesta arvosta¹⁸. Valtiovarainvaliokunnalle ja perustuslakivaliokunnalle annetuissa asiantuntijalausunnoissa vahvasti esiin nostettujen, huojennussäännöksiä kokonaisuudessaan koskevien yhdenvertaisuusongelmien takia hallitus kuitenkin peruutti esityksensä ennen kuin perustuslakivaliokunta ehti antaa lausuntoaan¹⁹. Keskeisimpänä ongelmana pidettiin huojennuksen kohdistumista varsinaisen yritysvarallisuuden lisäksi myös osakeyhtiöiden sijoitusvarallisuuteen²⁰.

Huojennussäännökset olivat päätyä perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi myös vuonna 2016, kun muun muassa PerVL 55 §:n muutosta koskeneesta lakiesityksestä HE 175/2016, annetuissa asiantuntijalausunnoissa huojennussäännösten yhdenvertaisuusongelmat nostettiin jälleen esiin ja huojennussäännösten arvioimista kokonaisuudessaan perustuslakivaliokunnassa pidettiin tarpeellisena²¹. Huojennussäännöksiä koskeva muutosehdotus kuitenkin poistettiin täydentävällä esityksellä, koska muiden samaan esitykseen sisältyneiden lakiehdotusten voimaansaattamista ei haluttu vaarantaa.²² Perustuslakivaliokunnan lausuntoa huojennussäännösten perustuslainmukaisuudesta ei siis tälläkään kertaa saatu. Huojennussäännösten ja niiden eri osien suhdetta perustuslakiin ja erityisesti PL 6 §:n

¹⁸ Ks. HE 53/2008, s. 18–20. Hallitus katsoi, ettei sääntely mukaan muodostu perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen vastaiseksi, mutta piti silti suotavana, että asiasta pyydetäisiin perustuslakivaliokunnan lausunto.

¹⁹ Kaikki perustuslakivaliokunnalle lausuntonsa antaneet asiantuntijat *Viljasta* (2008) lukuun ottamatta pitivät huojennussäännöksiä perustuslain kannalta ongelmallisena (ks. *Andersson* 2008, *Hidén* 2008a, *Kangas* 2008, *Mäenpää* 2008, *Niskakangas* 2008a, *Tuori* 2008). Säännöksiä pidettiin perustuslain kannalta ongelmallisina myös useissa valtiovarainvaliokunnan verojaostolle annetuissa lausunnoissa (ks. esim. *Linnakangas* 2008 & *Niskakangas* 2008b).

²⁰ Ks. esim. *Andersson* 2008, s. 3, jossa hän toteaa, että ”[v]akavia ongelmia PerL 6 §:n mukaisen yhdenvertaisuuden kannalta liittyy sitä vastoin perittyjen ja lahjana saatujen yritysosakkeiden arvostukseen, jos laissa säädettävä arvostushuojennus kohdistuisi myös muuhun kuin kiistattomaan yritysvarallisuuteen, eli osakeyhtiön taseessa olevaan ”ylimääräiseen omaisuuteen”, jonka tärkeimmät muodot ovat pörssiosakkeet ja muut sijoitusarvopaperit sekä asunto- ja kiinteistöosakkeet ja kiinteistöt, jotka eivät ole osakeyhtiön omassa liikekäytössä”. Ks. myös *Hidén* 2008a, s. 8: ”En osaa nähdä, miten tällaisen omaisuuden [yhtiöillä oleva sijoitusomaisuus] kohdalla toteutuvaa (riittävästi samassa asemassa olevien) verovelvollisten voimakkaasti eriarvoista kohtelua voitaisiin PL 6 §:n kannalta hyväksyttävästi perustella”.

²¹ Valtiovarainvaliokunnan verojaostolle antamissaan lausunnoissa *Hidén* (2016a) ja *Ojanen* (2016a) katsoivat, että esitys tulisi lähettää perustuslakivaliokuntaan. *Wuolijoki* (2016) katsoi huojennussäännösten olevan perustuslainmukaisia, mutta katsoi, että esitys tulisi lähettää perustuslakivaliokuntaan, mikäli muut asiantuntijat esittävät perusteltuja epäilyksiä asiasta. Lakiesityksessä PerVL 55 §:än ehdotettiin lisättäväksi 9 momentti, jonka mukaan yritystoiminnan jatkamisen arvioimisessa perillisen jatkamisena olisi voitu pitää myös edunvalvojan toimintaa osakeyhtiössä silloin, kun alaikäisen perillisen perintöosuuteen sisältyisi sukupolvenvaihdoshuojennuksen edellytykseksi 57 §:ssä säädetty vähintään 10 prosentin osuus osakeyhtiön omistamiseen oikeuttavista osakkeista (HE 175/2016, s. 14). Huojennussäännösten arviointi perustuslakivaliokunnassa haluttiin siis välttää sellaista muutosta koskevan lakiesityksen yhteydessä, joka itse asiassa olisi poistanut yhdenvertaisuusongelman täysi-ikäisten ja alaikäisten perinnönsaajien välillä.

²² HE 245/2016, s. 3. Hallituksen käsityksen mukaan muutos olisi ollut ongelmaton yhdenvertaisuusperiaatteen kannalta.

yhdenvertaisuussäännökseen sekä yhdenvertaisuuden rajoituksen hyväksyttävyyteen voidaan siten pitää edelleen täsmentymättömänä.

1.2 Tutkimusaihe ja sen rajaus

Tutkielmassa tarkastellaan perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten suhdetta perustuslain 6.1 §:n yleiseen yhdenvertaisuussäännökseen. Tarkastelun kohteena on huojennussäännöksistä aiheutuva eri verovelvollisten huomattavan eriasteisena verotuksena ilmenevä yhdenvertaisuuden rajoitus ja se, onko tämä rajoitus perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä. Tarkastelu rajataan osakeyhtiön osakkeita koskeviin huojennustilanteisiin. Rajaus on tarpeen, koska maatilavarallisuutta ja muuta yritysvarallisuutta kuin osakeyhtiövarallisuutta koskevat huojennusta sovellettaessa eri arvostussäännöt. Siten myös se, mitkä kaikki varat kuuluvat huojennuksen piiriin, määräytyy eri tavalla. Muut yritykset kuin osakeyhtiöt rajataan tarkastelun ulkopuolelle myös siksi, että niiden osuus huojennussäännösten soveltamistapauksista on pieni ja niitä koskevat luovutukset ovat arvoltaan pääsääntöisesti selvästi osakeyhtiön osakkeita koskevia luovutuksia pienempiä. Maatiloihin ja muihin yrityksiin kuin osakeyhtiöihin kohdistuvaan huojennukseen liittyvät yhdenvertaisuusongelmat ovat myös luonteeltaan osin erilaisia kuin osakeyhtiöitä koskevat. Osakeyhtiöstä käytetään tutkielmassa ilmaisuja *yritys*, *yhtiö* sekä *osakeyhtiö*, jotka tässä tutkielmassa pääsääntöisesti rinnastuvat toisiinsa.

Erityisen tarkastelun kohteena on PerVL 55.2 §:n sisältämä *yritysvarallisuuden* käsite eli se, mitkä kaikki osakeyhtiön varat kuuluvat huojennuksen piiriin. Huojennussäännösten perustuslaillista hyväksyttävyyttä arvioidaan säännösten kokonaisuuden kannalta, mutta siten, että hyväksyttävyyttä arvioidaan pääosin yritysvarallisuuden käsitteeseen ja erityisesti osakeyhtiöiden sijoitusluontoiseen varallisuuteen liittyvien ongelmien kannalta. Osana tätä tarkastellaan myös PerVL 55.1 §:n *yrityksen* käsitettä eli sitä, millaisten osakeyhtiöiden osakkeita koskeviin perintö- tai lahjasaantoihin huojennus voidaan myöntää. Yhdenvertaisuuden kannalta erityinen tarkastelu kohdistuu arvopaperisijoitustoimintaa harjoittaviin osakeyhtiöihin, joiden varallisuus koostuu pääosin sijoitusluontoisista varoista. Muita yhdenvertaisuusrajoituksen kannalta merkityksellisiä huojennussäännösten osia, kuten esimerkiksi PerVL 55.1 §:n 2 kohdan jatkamisvaatimusta, käsitellään vain siinä laajuudessa kuin niillä on merkitystä huojennussäännösten kokonaisuudesta aiheutuvan yleisen yhdenvertaisuusrajoituksen kannalta. Niihin liittyvät erityisongelmat jätetään siten tarkemmin käsittelemättä. Kokonaan

tarkastelun ulkopuolelle jätetään PerVL 55.5 §:n lahjanluonteista kauppaa koskeva huojennus. Säännös on vaihtoehtoinen osittaista huojennusta koskevan PerVL 55.1 §:n kanssa ja sitä sovelletaan ainoastaan vastikkeellisiin luovutuksiin. Tämän vuoksi säännöksen suhde yhdenvertaisuuteen poikkeaa muista huojennussäännösten osista. Säännöksestä aiheutuvan erilaisen kohtelun aste on myös merkittävästi vastikkeettomia luovutuksia koskevaa huojennus vähäisempi²³.

Tarkemman tarkastelun ulkopuolelle jätetään myös yritysvarallisuuden käsitteen sisältöön kiinteästi liittyvät PerVL 55.2 §:n sisältämät huojennuksen määrän laskemisessa sovellettavat säännökset ja erityisesti niistä aiheutuvat yhdenvertaisuusongelmat. Syvällisemmän tarkastelun ulkopuolelle jää tämän takia myös erilainen kohtelu huojennuksen saavien verovelvollisten välillä, joka aiheutuu ensisijaisesti laskentasäännöistä. Huojennuksen saavien verovelvollisten välillä ilmenevää eriasteista verokohtelua ja laskentasäännöksiä käsitellään kuitenkin siltä osin kuin ne vaikuttavat huojennussäännösten hyväksyttävyyteen yleisesti. Laskentasäännösten hyväksyttävyyttä perusoikeusjärjestelmän kannalta on käsitelty tarkemmin tämän tutkielman tekijän tekemässä Tampereen yliopiston johtamisen ja talouden tiedekuntaan palautetussa, 5.10.2020 hyväksytyssä kauppatieteiden maisterin tutkintoon kuuluvassa pro gradu -tutkielmassa, jonka otsikko on *Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen laskentasäännökset perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen kannalta*. Tutkielmia on tehty samanaikaisesti. Tutkielmat ovat toisistaan erillisiä tutkimuksia, mutta tutkimusaiheiden samankaltaisuuden vuoksi ne ovat sisällöltään osin samanlaisia, kuten esimerkiksi luvut yhdenvertaisuudesta perusoikeutena ja yhdenvertaisuudesta verotuksessa.

Tutkimuskysymykset, joihin tässä tutkielmassa vastataan ovat:

- 1. Millaisten osakeyhtiöiden osakkeisiin perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus voidaan myöntää ja mitkä kaikki osakeyhtiön varat kuuluvat huojennuksen piiriin?*
- 2. Mistä huojennusetu koostuu ja miten huojennuksen määrä lasketaan?*
- 3. Mikä on PL 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännöksen sisältö ja mikä merkitys sillä on verotuksessa?*

²³ PerVL 55.5 §:n mukaan lahjavero jätetään kokonaan maksuunpanematta, jos vastike on enemmän kuin 50 prosenttia osakeyhtiön osakkeiden käyvästä arvosta. Edellytyksenä on myös PerVL 55.1 §:n edellytysten, kuten jatkamisvaatimuksen täyttyminen. Erilaisen kohtelun aste on suhteellisen vähäinen, koska lahjaveroa ei PerVL 18.3 §:n mukaan aiheudu, jos vastike on yli 75 prosenttia käyvästä arvosta.

4. *Rajoittavatko huojennussäännökset PL 6.1 §:n tarkoittamaa yhdenvertaisuutta?*
5. *Miten yrityksen ja yritysvarallisuuden käsitteiden sisältö vaikuttaa huojennussäännösten perustuslailliseen hyväksyttävyyteen ja onko huojennussäännöksistä aiheutuva eriarvoinen kohtelu yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä?*

Ensimmäinen tutkimuskysymys on tarpeen sen määrittämiseksi, mihin huojennus osakeyhtiöiden osakkeita koskevissa perintö- tai lahjasaannoissa kohdistuu. Soveltamisalan selvittäminen on tarpeen yhdenvertaisuussäännöksen merkityksen arvioimisessa, koska olennaista on rajanveto sen suhteen, millaista varallisuutta saavat verovelvolliset asetetaan muita parempaan asemaan. Toinen, huojennusedun sisältöä ja huojennuksen määrän laskemista koskeva tutkimuskysymys on olennainen sen määrittämiseksi, kuinka eriasteiseen verotukseen huojennussäännökset johtavat. Erilaisen kohtelun asteen tarkastelu on olennaista arvioitaessa säännösten suhdetta yhdenvertaisuuteen ja yhdenvertaisuuden rajoittamisen hyväksyttävyyttä. Kolmas tutkimuskysymys johtaa tarkastelemaan sitä, mitä yhdenvertaisuudella perusoikeutena tarkoitetaan ja mikä merkitys sillä on verotuksessa. Myös tämä kysymys on oleellinen arvioitaessa säännösten suhdetta yhdenvertaisuuteen, koska ilman yhdenvertaisuussäännöksen sisällön määrittämistä olisi mahdotonta ottaa kantaa seuraaviin tutkimuskysymyksiin eli siihen, rajoittavatko huojennussäännökset yhdenvertaisuutta ja onko rajoitus hyväksyttävä.

Neljäs tutkimuskysymys johtaa tarkastelemaan huojennussäännösten suhdetta yhdenvertaisuussäännöksen sisältöön eli sitä, rajoittavatko huojennussäännökset yhdenvertaisuutta. Ilman tähän kysymykseen vastaamista ei huojennussäännösten hyväksyttävyyttä perusoikeusjärjestelmän kannalta voitaisi arvioida. Jos säännökset rajoittavat yhdenvertaisuutta, tulee niiden täyttää rajoitusedellytykset ollakseen hyväksyttävissä. Jos ne taas eivät rajoita yhdenvertaisuutta, ovat ne tältä osin perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä. Viides tutkimuskysymys johtaa vastaamaan koko tutkielman kannalta olennaisimpaan kysymykseen eli siihen, onko huojennussäännöksistä aiheutuva eriarvoinen kohtelu yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä. Sillä, mihin osakeyhtiöihin ja mihin kaikkiin osakeyhtiön varoihin huojennus kohdistuu, on olennainen merkitys sen kannalta, mitä tähän kysymykseen voidaan vastata.

1.3 Tutkimusmetodi ja tutkielmassa käytettävä lähdeaineisto

Tutkielma on oikeusdogmaattinen eli lainopillinen. Lainopin tutkimuskohteena on voimassa oleva oikeus ja sen tehtävänä on muun muassa selvittää oikeusnormien sisältö esittämällä tulkintakannanottoja siitä, miten säännöksiä tulisi soveltaa.²⁴ Materiaalina tässä tulkinnassa ovat oikeusnormilauseet, siis esimerkiksi lakiteksti, jotka antavat kielellistä informaatiota oikeusnormien sisällöstä²⁵. Oikeusnormi on tämän oikeusnormilauseen ilmaisema merkitysisältö, joka selvitetään oikeusnormilauseetta tulkitsemalla²⁶. Tulkintatehtävän lisäksi lainopilla on myös systematisointitehtävä, jonka tehtävänä on järjestää ja rakentaa oikeusnormeista yhtenäinen ja johdonmukainen kokonaisuus. *Timosen* (1998) mukaan systematisoinnissa on yksinkertaisimmillaan kysymys normien välisten suhteiden selvittämisestä²⁷.

Tutkimuksessa tarkastellaan perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten ja perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen keskinäistä suhdetta. Tämän suhteen määrittämiseksi tulee ensin selvittää huojennussäännösten sekä perustuslain yhdenvertaisuussäännösten ilmentämien oikeusnormien sisältö. Ilman sisällön määrittämistä keskinäiseen suhteeseen olisi mahdotonta ottaa kantaa. Säännösten välinen yhteys saattaisi jäädä jopa kokonaan havaitsematta.

Säännösten keskinäistä suhdetta ei kuitenkaan voida määrittää pelkästään selvittämällä niiden ilmaisemien oikeusnormien sisältö, koska säännösten välinen suhde jäisi edelleen täsmentymättömäksi. Tarvitaan lisäksi lainopin toista tehtävää, systematisointia, jonka avulla näiden toisistaan etäisiltä vaikuttavien, vain rajattuja erityistapauksia koskevan PerVL 55 §:n ja hyvin periaateluontoisen perustuslain 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännöksen välinen yhteys ja niiden keskinäinen suhde voidaan määrittää. Osana systematisointia tulee määrittää ensinnäkin säännösten hierarkkinen järjestys. On selvää, että perusoikeussäännöksillä on etusija suhteessa tavallisiin lakeihin, jos ne ovat ristiriidassa keskenään. Ristiriidan olemassaolon arvioimisessa ei kuitenkaan voida tukeutua pelkästään tavallisen lain ja perustuslain-tasoisien säännösten sisältöjen vertaamiseen. Perustuslain 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännöksen asettama vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa jättää väistämättä

²⁴ Ks. esim. *Hirvonen* 2011, s. 21–22 & *Timonen* 1998, s. 12.

²⁵ Ks. *Hirvonen* 2011, s. 23 & *Aarnio* 2011, s. 29.

²⁶ Ks. esim. *Aarnio* 2011, s. 30.

²⁷ *Timonen* 1998, s. 12.

avoimeksi sen, miten tapausten samanlaisuutta tulisi arvioida. Kyse ei ensinnäkään voi olla absoluuttisesta samanlaisuudesta, koska identtisiä tapauksia kaikissa mahdollisissa oikeudellisesti merkittävissä seikoissa tuskin voi olla olemassa. Samanlaisuutta ei myöskään voida arvioida kaikilla oikeudenaloilla samalla tavalla. Perintö- ja lahjaverotuksessa samanlaisuusarviointi olisi luonnotonta kohdistaa esimerkiksi verovelvollisten terveydentilaan, joka taas esimerkiksi sosiaalioikeudessa saattaisi olla luontevin tapa arvioida samanlaisuutta. Sen löytämiseksi, miten samanlaisuutta tulisi arvioida vero-oikeudessa ja erityisesti perintö- ja lahjaverotuksessa, voidaan tukeutua vero-oikeuden yleisiin oppeihin muun muassa verotuksen tavoitteista ja siitä, mitä pidetään hyvän ja tavoitellun verojärjestelmän ominaispiirteinä sekä siitä, mitä yleisiä periaatteita verojärjestelmäämme sisältyy.

Samankaltaisuusarvioinnin ominaispiirteidenkään selvittäminen ei kuitenkaan riitä sen määrittämiseksi, onko jokin tietty verolain säännös, kuten PerVL 55 § ristiriidassa PL 6.1 §:n tarkoittaman yhdenvertaisuusvaatimuksen kanssa, koska yhdenvertaisuutta voidaan perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla rajoittaa. Rajoittamisen hyväksyttävyyden arviointi perustuu lakiin kirjaamattomiin yleisiin rajoitusedellytyksiin, jotka voidaan lukea perusoikeuksien yleisiin oppeihin. Näiden yleisten oppien avulla voidaan tarkastella sitä, miten ja millä edellytyksin yhdenvertaisuutta voidaan rajoittaa. Perusoikeuksia koskevat yleiset opit ovat tarpeen myös sen määrittämisessä, mikä on perusoikeuksien yleinen merkitys esimerkiksi lainsäätäjän tai lainsoveltajan kannalta.

Perusoikeuksia ja vero-oikeutta koskevat yleiset opit ovat keskeisessä asemassa arvioitaessa PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennuksen ja PL 6.1 §:n keskinäistä suhdetta, koska ne mahdollistavat yhteyden luomisen näiden eritasoisten ja luonteeltaan erilaisten säännösten välille. Tämän yhteyden määrittämisessä ja keskinäisen suhteen selvittämisessä on siten pohjimmiltaan kyse systematisoinnista: säännösten sisältö ja niiden paikka oikeusjärjestelmässä selvitetään ja määritetään se, miten ne jäsentyvät suhteessa toisiinsa osana oikeusjärjestystä ja oikeusjärjestelmää. Tämän tutkielman aiheen luonteen vuoksi kyse on lopulta *Kankaan* (1997) ajatusta mukaillen oikeusjärjestyksen sisäisten jännitteiden osoittamisesta²⁸.

²⁸ Ks. *Kangas* 1997, s. 106, jossa hän toteaa, että: ”Systematisointi ei ole väline [oikeusjärjestyksen] inkoherenssin häivyttämiseksi. Se on keino osoittaa oikeusjärjestyksen sisäiset jännitteet”.

Lainopilliselle tutkimukselle tyypilliseen tapaan tutkielmassa sitoudutaan oikeuslähdeoppiin, joka määrittää sen oikeudellisen materiaalin, jota tulkinnassa ja systematisoinnissa voidaan käyttää, miten tätä materiaalia käytetään sekä sen, mikä on eri oikeuslähteiden keskinäinen hierarkia. *Kankaan* (1997) mukaan ” -- oikeuslähdeoppi on teoreettinen analyysi siitä informaatioaineistosta, jonka varassa lainopin lauseita tuotetaan”²⁹. Oikeuslähde on se peruste, joka tekee oikeusnormia koskevasta tulkintakannanotosta oikeudellisen³⁰. *Laakson* (2012) mukaan oikeuslähteiksi voidaan luonnehtia kaikki se aineisto, jonka pohjalta lainopillinen tulkintakannanotto pitää johtaa tai josta se voidaan johtaa³¹. *Aarnio* (2011) jakaa oikeuslähteet kolmeen eri kategoriaan niiden velvoittavuuden asteen mukaan. Vahvasti velvoittavia oikeuslähteitä ovat laki ja maan tapa³². Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainsäätäjän tarkoitus ja tuomioistuinten ennakkoratkaisut.³³ Lainsäätäjän tarkoitus ilmenee lainvalmisteluaineistosta, jonka käyttämiselle tulkintaperusteena *Aarnio* esittää seuraavat ohjeet:

- 1) Mitä vanhemmat lainvalmistelutyöt ovat, sitä vähemmän niillä on tulkintahetkellä painoarvoa.
- 2) Mitä kauempana eduskunnan lopullisesta päätöksenteosta lainvalmisteluaineisto on, sitä varovaisemmin siihen on suhtauduttava tulkintaperusteena.³⁴

Esimerkiksi hallituksen esitys on siten vahvemmassa asemassa kuin sitä mahdollisesti edeltänyt komiteamietintö, mutta toisaalta heikommassa asemassa kuin siitä annettu valiokuntamietintö tai -lausunto. Vanhojen lainvalmistelutöiden painoarvo tulkinnassa riippuu siitä, kuinka hyvin ne vastaavat oikeustilaa tulkintahetkellä. Hyvinkin vanhoilla lainvalmisteluaineistoilla voi siten olla painoarvoa tulkinnassa, mutta todennäköisemmin painoarvo laskee kuluneen ajan myötä.

Kolmanteen kategoriaan, sallittuihin oikeuslähteisiin kuuluvat muun muassa oikeuskirjallisuus, käytännölliset argumentit, yleiset oikeusperiaatteet sekä eettiset ja moraaliset perusteet.

²⁹ *Kangas* 1997, s. 100.

³⁰ Ks. esim. *Aarnio* 2011, s. 65.

³¹ *Laakso* 2012, s. 325.

³² Maan tavalla tarkoitetaan yleistä käytäntöä, jonka tuomioistuin on ottanut ratkaisunsa perusteeksi. Maan tapa on velvoittava oikeuslähde, jos lakia ei ole. *Aarnion* mukaan tavan oikeudeksi muuttumista koskevia tilanteita syntyy käytännössä enää harvoin, koska valtaosa oikeudesta on kirjoitettu lakitekstin muotoon (*Aarnio* 2011, s. 71).

³³ *Aarnio* 2011, s. 68–69.

³⁴ *Aarnio* 2011, s. 72. Ks. myös *Husa–Mutanen–Pohjolainen* 2008, s. 49: ”Yleissääntönä voidaan pitää, että mitä lähempänä säädöksen lopullista päätöksentekoa kirjallinen valmistelu- tai käsittelyaineisto syntynyt, sitä suurempaan pidetään sen argumentaatioarvoa”.

Kiellettyjä oikeuslähteitä ovat *Aarnion* mukaan esimerkiksi avoimen puoluepoliittiset argumentit. Näiden kategorioiden keskinäistä tärkeysjärjestystä *Aarnio* kuvaa tuomioistuinratkaisun kannalta. Vahvasti velvoittavan oikeuslähteen syrjäyttämistä seuraa tuomarille virkavirhe, koska ratkaisu ei ole laillinen. Heikosti velvoittavan oikeuslähteen syrjäyttäminen ei johda lainvastaiseen ratkaisuun, mutta nostaa todennäköisyyttä sille, että päätös muuttuu ylemmässä oikeusasteessa tai vastaavanlaisen tapauksen tullessa uudelleen käsittelyyn. Salitut oikeuslähteet vahvistavat esitettyjä argumentteja ja lisäävät tulkinnan tai ratkaisun uskottavuutta.³⁵ *Timosen* (1998) mukaan oikeuslähteiden luokittelu niiden velvoittavuuden perusteella olisi kuitenkin lainopin metodiohjeena hylättävä. Hänen mukaansa kannanottojen oikeuslähteiden etusijajärjestyksestä tulisi olla lainopissa avoimempia ja vähemmän täsmällisiä.³⁶ Velvoittavuuden asteet eivät *Aarnionkaan* (1989) mukaan ole tutkijan kannalta lainkäyttötoimintaa vastaavat, koska tutkijaa ei uhkaa virkavirhe tai kosketa ongelma päätöksen pysyvyydestä.³⁷ Kovin kauas *Aarnion* luokittelusta ei tutkijakaan voi kuitenkaan irtaantua, koska laista poikkeava tulkintakannanotto voi tuskin olla kovinkaan vakuuttava eikä heikosti velvoittaviakaan oikeuslähteitä voida perustelematta sivuuttaa³⁸.

Tämän tutkielman lähteinä käytetään laajasti PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennussäännöksiä sekä perusoikeuksia koskevia lainvalmisteluaineistoja. Perusoikeuksia koskevien lainvalmisteluaineistojen tarkastelu keskittyy vuoden 1995 perusoikeusuudistukseen sekä vuoden 2000 perustuslakiuudistukseen. Huojennussäännösten tarkastelu ulotetaan säätämisen vaiheen lainvalmisteluaineistojen lisäksi kaikkiin säännöksiin tehtyjä muutoksia koskeviin lainvalmisteluaineistoihin.

Yrityksen ja yritysvarallisuuden käsitteiden ja huojennussäännösten muun sisällön määrittämiseksi lähteinä käytetään lainvalmisteluaineiston lisäksi oikeuskäytäntöä sekä perintö- ja lahjaverotusta yleisesti koskevaa ja erityisesti huojennussäännöksiä koskevaa kirjallisuutta. Huojennussäännösten sisällön määrittämisessä hyödynnetään osin myös Verohallinnon ohjeita, joita hyödynnetään myös sen määrittämisessä, miten huojennussäännösten sisältö verotuskäytännössä ilmenee. Tässä apuna toimii myös huojennussäännöksiä koskevien

³⁵ *Aarnio* 2011, s. 69–70.

³⁶ *Timonen* 1998, s. 39.

³⁷ Ks. *Aarnio* 1989, s. 222.

³⁸ Ks. *Aarnio* 1989, s. 222, jossa hän toteaa, että ”-- jokainen *juridinen* ratkaisu on aina voitava sitoa lakiin”, ja että parhaan mahdollisen tulkinnan mallissa oikeuslähteen heikosti velvoittavuus merkitsee sitä, että oikeuslähdettä on käytettävä perusteluna, jos vastaan puhuvia syitä ei ole.

lainmuutosten esityöt, joissa on ajoittain esitetty yksityiskohtaisia tietoja soveltamistapausten ja huojennuksen määrästä.

Yhdenvertaisuussäännöksen sisällön määrittämisessä lähteenä käytetään lainvalmisteluaineiston lisäksi perusoikeuksia koskevaa kirjallisuutta. Yhdenvertaisuussäännöksen yleistä merkitystä lakien perustuslainmukaisuuden kannalta arvioidaan perustuslain esitöiden ja perusoikeuksia koskevan kirjallisuuden lisäksi myös perustuslakivaliokunnan PL 6 §:ä koskevan lausuntokäytännön avulla. Sen arvioimisessa, miten yhdenvertaisuus ilmenee ja mikä sen merkitys on verolainsäädännössä, hyödynnetään perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön lisäksi vero-oikeuden yleisiä oppeja ja veropolitiikkaa koskevaa kirjallisuutta. Huojennussäännösten ja yhdenvertaisuussäännöksen keskinäisen suhteen tarkastelussa hyödynnetään myös perustuslakivaliokunnalle ja muille valiokunnille annettuja, huojennussäännöksiä koskevia asiantuntijalausuntoja.

1.4 Tutkielman rakenne

Tutkielman toisessa luvussa tarkastellaan sitä, millaisten osakeyhtiöiden osakkeisiin huojennussäännöksiä voidaan soveltaa sekä sitä, miten huojennus näiden osakeyhtiöiden osalta määräytyy: mihin kaikkiin osakeyhtiön varoihin huojennus kohdistuu ja miten huojennuksen määrä lasketaan. Näillä seikoilla on olennainen merkitys huojennusedun kohteen ja huojennussäännöksistä aiheutuvan eriarvoisen kohtelun asteen kannalta. Luvussa tarkastellaan myös maksuaikaa koskevaa huojennusta, joka myös osaltaan vaikuttaa huojennusedun merkittävyyteen sekä huojennusedun menettämistä koskevia säännöksiä, jotka osaltaan vaikuttavat huojennussäännöksistä johtuvan erilaisen kohtelun asteeseen. Toinen luku koskee siten kahden ensimmäisen tutkimuskysymyksen lisäksi osaltaan myös neljättä tutkimuskysymystä.

Kolmannessa luvussa tarkastellaan perusoikeuksien yleistä merkitystä sekä yhdenvertaisuussäännöksen ja perusoikeuksia koskevien yleisten oppien sisältöä. Neljännessä luvussa tarkastellaan sitä, miten vaatimus yhdenvertaisuudesta ilmenee verolainsäädännössä ja miten yhdenvertaisuus kytkeytyy verotuksen yleisiin oppeihin. Kolmas ja neljäs luku koskevat siten kolmatta tutkimuskysymystä.

Viidennessä, neljättä tutkimuskysymystä koskevassa luvussa määritetään se rajoittavatko huojennussäännökset PL 6.1 §:n tarkoittamaa yhdenvertaisuutta eli johtavatko ne siihen, että samanlaisia tapauksia kohdellaan eri tavalla. Tässä yhteydessä tarkastellaan sitä, miten tapauksen samanlaisuutta tulisi arvioida, ja sitä, mikä on huojennussäännöksistä aiheutuvan erilaisen kohtelun aste.

Kuudennessa luvussa tarkastellaan sitä, mitä edellytyksiä perusoikeuksien yleiset rajoitus-edellytykset asettavat yhdenvertaisuusrajoituksen hyväksyttävyydelle ja sitä, täytyvätkö nämä vaatimukset huojennussäännösten ja niille esitettyjen perusteiden osalta. Erityisen tarkastelun kohteena on se, miten yrityksen ja yritysvarallisuuden käsitteiden sisältö vaikuttavat tähän arviointiin ja mikä merkitys niillä on huojennussäännösten kokonaisuuden hyväksyttävyyden kannalta. Viimeisessä, seitsemännessä luvussa tutkimuksen keskeisimmät havainnot tuodaan tiivistetysti yhteen. Kaksi viimeistä lukua ovat siten tutkielman ydinaiheen kannalta olennaisimpia, koska niissä määritetään huojennussäännösten hyväksyttävyys perusoikeusjärjestelmän kannalta ja se, miten yrityksen ja yritysvarallisuuden käsitteiden sisältö tähän arviointiin vaikuttavat. Luvut vastaavat siten tutkimuskysymyksistä viimeiseen.

2 Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus

2.1 Huojennussäännösten soveltamisala – yritys tai osa siitä

Huojennussäännöksiä voidaan PerVL 55.1 §:n 1 kohdan mukaan soveltaa, jos veronalaiseen perintöön tai lahjaan sisältyy maatala, *muu yritys tai osa niistä*. Jos luovutuksen kohteena on osakeyhtiö, tarkoitetaan yrityksen osalla PerVL 57 §:n (15.12.2000/1084) mukaisesti vähintään yhtä kymmenesosaa yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista.

Yrityksen käsitettä ei ole perintö- ja lahjaverolaissa eikä huojennussäännösten säätämisvaiheen esitöissä määritelty. Tämän on katsottu tarkoittavan, että yrityksen käsitettä tulisi – ainakin pääsääntöisesti – tulkita vastaavalla tavalla kuin muualla verolainsäädännössä.³⁹ Käytännössä PerVL 55 §:n yrityksen käsitteen piiriin on katsottu kuuluvan yhtiöt, joiden tulos vahvistetaan elinkeinotulon verottamisesta annetun lain (24.6.1968/360, jäljempänä elinkeinoverolaki tai EVL) mukaan.⁴⁰ Pääsääntöisesti huojennussäännösten soveltamisalan ulkopuolelle ovat siten jääneet tuloverolain (30.12.1992/1535, jäljempänä myös TVL) mukaan verotettavat yhtiöt, kuten asunto-osakeyhtiöt ja kiinteistöyhtiöt.⁴¹ Soveltamisalan ulkopuolelle ovat jääneet pääsääntöisesti myös pelkkää kiinteistöjen tai huoneistojen vuokraustoimintaa harjoittavat osakeyhtiöt⁴². Korkein hallinto-oikeus vahvisti tämän tulkinnan ratkaisussaan KHO 1989 T 3979, jossa osakeyhtiötä, joka harjoitti asunto- ja kiinteistöosakeyhtiöissä omistamiensa liikehuoneistojen vuokraustoimintaa, ei pidetty PerVL 63 a (nyk. 55) ja 63 b (nyk. 56) §:ssä tarkoitettuna yrityksenä. Tulkinta siitä, että huojennussäännösten soveltamisalaan kuuluvat pääsääntöisesti vain EVL:n mukaan verotettavaa toimintaa harjoittavat yhtiöt, vahvistettiin osaltaan myös lainsäätäjän toimesta huojennuksen määrää korrottanutta lakimuutosta koskevassa hallituksen esityksessä HE 84/2004 ja sitä koskevassa valtiovarainvaliokunnan mietinnössä VaVM 5/2004⁴³.

³⁹ Ks. esim. *Puronen* 2015, s. 616; *Puronen* 1981, s. 161 & *Juusela–Tuominen* 2018, s. 160.

⁴⁰ Ks. esim. *Lindgren* 2001, s. 114–115; *Juusela–Tuominen* 2018, s. 163 & *Puronen* 2015, s. 623. Ks. myös *Arvela* 1980, s. 27 & *Andersson* 1980, s. 121: *Arvela* ja *Andersson* katsoivat jo pian huojennussäännösten säätämisen jälkeen, että yrityksellä *tarkoitettaneen* liikettä tai ammattia, jonka tulos vahvistetaan EVL:n mukaisesti.

⁴¹ Ks. esim. *Immonen–Lindgren* 2017, s. 159.

⁴² Ks. esim. *Puronen* 2015, s. 623.

⁴³ HE 84/2004 vp, s. 2: ”Käytännössä sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamisala on määräytynyt pääsääntöisesti sen mukaan, onko yhtiöön sovellettu tuloverotuksessa elinkeinotulon verotuksesta annettua lakia. Huojennusta ei sovelleta esimerkiksi pelkästään tuloverolain mukaan verotettavaa vuokraustoimintaa harjoittavan

Huojennussäännösten soveltamisalaa ei kuitenkaan ole suoraan kytketty siihen, minkä tuloverolain mukaan yhtiötä on verotettu ja soveltamisalan rajautuminen ainoastaan EVL:n mukaan verotettaviin yhtiöihin onkin ollut ainoastaan pääsääntö, josta on voitu tietyin edellytyksin poiketa⁴⁴. Huojennussäännöksiä on joissain tapauksissa voitu soveltaa myös pelkästään TVL:n mukaan verotettavaa toimintaa harjoittaviin yhtiöihin eikä se, että yhtiötä on verotettu EVL:n mukaan, ole automaattisesti taannut kuulumista huojennussäännösten soveltamisalaan. Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n soveltamisalan itsenäinen, yhtiöön sovellettuun tuloverolakiin suoraan kytkeytymätön määrittäminen korostuu entisestään, kun elinkeinoverolakia sovelletaan vuodesta 2020 alkaen maataloutta lukuun ottamatta kaikkeen osakeyhtiön toimintaan toiminnan luonteesta riippumatta⁴⁵. Se, että yhtiötä on verotettu EVL:n mukaisesti ei siten enää voi toimia kovinkaan vahvana osoituksena siitä, että yhtiö kuuluu huojennussäännösten soveltamisalaan.

Tulolähdejakuudistusta koskevan hallituksen esityksen HE 257/2018 mukaan tulolähteiden yhdistämisen yhteydessä ei ole tarkoitus vaikuttaa sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaan käytäntöön, joten huojennussäännösten soveltamisala määräytyy jatkossakin vakiintuneen käytännön mukaisesti⁴⁶. Elinkeinotoiminnan käsite säilyi tulolähdeuudistuksesta huolimatta ennallaan, joten vaikka osakeyhtiön kaikkeen toimintaan sovellettaisiinkin elinkeinoverolakia, ei sen harjoittamaa muuta kuin liiketoimintaa pidetä elinkeinotoimintana. Elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan EVL 1.1 §:n mukaan liike- ja ammattitoimintaa. Liike- ja ammattitoiminnan tunnusmerkkeinä on vakiintuneen käytännön mukaan pidetty muun muassa voiton tavoittelua, toiminnan aktiivisuutta ja suunnitelmallisuutta, toiminnan itsenäisyyttä, laajuutta ja jatkuvuutta sekä todellisen taloudellisen riskin olemassaoloa.⁴⁷ Esimerkiksi pelkkää ulkopuolisille suunnattua kiinteistöjen vuokraustoimintaa ei siis jatkossakaan lähtökohteisesti pidetä elinkeinotoimintana, vaikka tulos lasketaankin jatkossa EVL:n mukaisesti⁴⁸.

yhtiön osakkeiden luovutuksiin.” VaVM 5/2004, s. 3: ”Sukupolvenvaihdoshuojennuksen soveltamisala määräytyisi siis pääsääntöisesti sen mukaan, onko yhtiöön sovellettu tuloverotuksessa elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia”. Huojennussäännöksiin tätä ennen tehtyjä muutoksia koskevissa esitöissä (HE 174/1994 vp & HE 104/2000 vp) yrityksen käsitettä ei määritetty.

⁴⁴ Ks. esim. VaVM 5/2004 vp, s. 3: ”Valiokunta katsoo ---, että yrityksen käsitettä ja huojennuksen soveltamisalaa voidaan tulkita myös jatkossa yleensä samoin kuin tuloverotuksessa, vaikkakaan huojennussäännöksen soveltamisalaa ei ole kytketty suoraan tuloverotuksen ratkaisuun”.

⁴⁵ Ks. HE 257/2018 vp, s. 20.

⁴⁶ Ks. HE 257/2018 vp, s. 28.

⁴⁷ HE 257/2018 vp, s. 5.

⁴⁸ Ks. HE 257/2018 vp, s. 20 & 22.

Lopullinen ratkaisu huojennussäännösten soveltumisesta tehdään siis jatkossakin yhtiön toiminnan tosiasiallisen luonteen eikä yhtiöön sovellettavan tuloverolain perusteella.

Kiinteistöjen ja huoneistojen vuokraustoimintaa harjoittaviin yhtiöihin on pääsäännöstä poiketen voitu soveltaa huojennussäännöksiä, jos vuokraustoiminta on liittynyt EVL:ssa tarkoitettuun elinkeinotoimintaan⁴⁹. Tällainen intressiyhteys mahdollisti huojennussäännösten soveltamisen esimerkiksi ratkaisussa KHO 1987 B 633:

KHO 1987 B 633. Perintöön kuului tuotannollista toimintaa harjoittavan kommandiittiyhtiön henkilökohtaisesti vastuunalaisen yhtiömiehen yhtiöosuus ja pääosa kiinteistöjen vuokrausta harjoittavan osakeyhtiön osakkeista. Osakeyhtiö vuokrasi omistamansa tilat kommandiittiyhtiön tuotannolliseen toimintaan. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdosta koskevia huojennussäännöksiä voitiin soveltaa myös tuon osakeyhtiön osakkeisiin. Äänestys 3–2.

Tällainen vuokraustoimintaa harjoittava yhtiö voi Verohallinnon ohjeen mukaan kuulua huojennussäännösten soveltamisalaan osana yrityskokonaisuutta vain silloin, kun valtaosaa yhtiön tiloista vuokrataan yritystoimintaa harjoittavalle yhtiölle, jonka kanssa se muodostaa kokonaisuuden⁵⁰. Yllä mainitussa KHO:n ratkaisussa yhtiön katsottiin olevan osa tällaista kokonaisuutta, koska se vuokrasi tilat tuotannollista toimintaa harjoittavalle yhtiölle, jonka vastuunalaisen yhtiömiehen yhtiöosuus kuului samaan perintöön. Edellytyksenä pelkkää vuokraustoimintaa harjoittavan yhtiön lukemiseksi huojennussäännösten soveltamisalaan vaikuttaisi siis olevan se, että valtaosa kiinteistöistä tai huoneistoista on vuokrattu elinkeinotoimintaa harjoittavalle yhtiölle, joka ainakin osittain kuuluu samaan perintö- tai lahjasaantoon kuin huojennuksen soveltamisalaan itsessään kuuluva yritys. Esimerkiksi pelkäämään se, että vuokraustoimintaa harjoittavalla yhtiöllä on samat omistajat kuin elinkeinotoimintaa harjoittavalla yhtiöllä, jolle kiinteistöjä vuokrataan, ei riitä huojennussäännösten soveltamiseksi, jos yhtiöt eivät kuulu samaan konserniin tai jos osaa molempien yhtiöiden osakkeista tai osuuksista ei sisälly samaan perintö- tai lahjasaantoon⁵¹.

⁴⁹ Ks. esim. *Juusela–Tuominen* 2018, s. 166.

⁵⁰ VH 2020, kohta 3.4.

⁵¹ Ks. KHO 2018:160, jossa TVL:n mukaan verotettua, teollisuuskiinteistöjen vuokraustoimintaa harjoittavaa yhtiötä (X Oy) ei pidetty PerVL 55 §:ssä tarkoitettuna yrityksenä, vaikka se vuokrasi kiinteistöjä samojen omistajien omistamalle liiketoimintaa harjoittavalle yhtiölle (uusi Y Oy) ja molemmat yhtiöt olivat syntyneet Y Oy:n jakautumisen seurauksena. Lahjoituksen kohteena oleva X Oy ei kuitenkaan omistanut osaakaan

Huojennussäännöksiä voidaan soveltaa myös holding-yhtiön osakkeiden luovutukseen, jos yhtiö on elinkeinotoimintaa harjoittavan konsernin emoyhtiö, vaikka sen toimintaa ei itenäisesti tarkastellen pidettäisikään liiketoimintana. Emoyhtiötä voidaan siten pitää PerVL 55.1 §:n tarkoittamana yrityksenä ja huojennus myöntää, jos sillä on liiketoimintaa harjoitettava tytär- tai osakkuusyritys tai useita sellaisia.⁵² Verohallinnon ohjeen mukaan koko konserni on huojennuksessa tarkoitettu yritys, jos lahjoituksen kohteena oleva emoyhtiö omalla toiminnallaan osallistuu konsernissa harjoitettavaan yritystoimintaan⁵³. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2006:100 huojennus myönnettiin, kun lahjoituksen kohteena oli 10,01 prosenttia konsernin emoyhtiön osakkeista. Emoyhtiön toiminta käsitti konsernin hallintoon, liiketoiminnan kehittämiseen ja konsernin rahoitukseen liittyviä johtotehtäviä sekä näihin liittyvien palvelujen tuottamista ja sillä oli useita EVL:n mukaan verotettuja ja elinkeinotoiminnaksi katsottuja tytäryhtiöitä.

Itse liiketoimintaa harjoittamatonta emoyhtiötä ei sen sijaan ratkaisun KHO 2018:160 mukaan pidetä PerVL 55.1 §:n tarkoittamana yrityksenä eikä huojennusta voida osittainkaan myöntää, jos liiketoiminnan osuus konsernista on vähäinen. Kyseisessä tapauksessa lahjoituksen kohteena olevan konsernin emoyhtiön tytär- ja osakkuusyrityksistä ainoastaan yksi harjoitti liiketoimintaa ja tuon yhtiön osuus konsernin kokonaisliikevaihdosta oli noin 22 prosenttia.

Arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavat yhtiöt

Oman haasteellisen erityisryhmänsä huojennussäännösten soveltamisedellytysten täyttymisen arvioimisessa muodostavat arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavat yhtiöt⁵⁴. Ennen vuoden 2020 tulolähdejakouudistusta arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavia osakeyhtiöitä

jakautumisessa syntyneestä uudesta Y Oy:stä, joka ei siis kuulunut X-konserniin eikä asiaa myöskään arvioitu toisin sen johdosta, että X Oy oli vuokrannut omistamansa maa-alueet ja teollisuusrakennukset Y Oy:lle ja että yhtiöissä oli osakkaina samoja luonnollisia henkilöitä. Ks. myös *Ossa* 2018, s. 295, jossa hän toteaa, että ”--- jos sukupolvenvaihdos toteutetaan varsinaista yritystoimintaa harjoittavan yrityksen ja kiinteistöyhtiön osalta eri aikaisesti, kiinteistöyhtiön luovutukseen ei sovelleta sukupolvenvaihdoshuojennusta”.

⁵² Ks. HE 84/2004 vp, s. 2. Ks. myös esim. *Ossa* 2018, s. 292 & *Immonen–Lindgren* 2017, s. 164.

⁵³ VH 2020, kohta 3.2.

⁵⁴ Ks. esim. *Lindgren* 2001, s. 116 & *Immonen–Lindgren* 2017, s. 161.

verotettiin toiminnan luonteesta riippuen joko EVL:n tai TVL:n mukaisesti⁵⁵. Verohallinnon ohjeen mukaan yrityksen harjoittamaa arvopaperikauppaa ja muuta arvopaperisijoittamista voidaan pitää elinkeinotoimintana, jos se on jatkuvaa, suunnitelmallista, aktiivista, taloudellisen riskin ottavaa ja voittoa tavoittelevaa⁵⁶. Arvopaperikauppaa varten perustetun osakeyhtiön toimintaa on jo pitkään pidetty lähtökohtaisesti elinkeinotoimintana ja siten verotettu EVL:n mukaan, vaikkeivat edellä mainitut elinkeinotoiminnan tunnusmerkit välttämättä täytyisikään⁵⁷. Tämän vuoksi yhtiöön sovelletun tuloverolain merkityksen voidaan katsoa olleen huojennussäännösten soveltamisalan kannalta arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavia osakeyhtiöitä koskevissa perintö- tai lahjasaannoissa muita osakeyhtiöitä koskevia saantoja vähäisempi.⁵⁸ Myöskään tulolähdejakoedistuksella, jonka voimaantulon jälkeen kaikkia osakeyhtiöitä verotetaan EVL:n mukaan, ei pitäisi olla vaikutusta siihen, milloin arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön katsotaan kuuluvan huojennussäännösten soveltamisalaan.

Huojennus on voitu lähtökohtaisesti myöntää, jos lahjoituksen tai perinnön kohteena olevan arvopaperisijoitustoimintaa harjoittava osakeyhtiön toiminta on ollut rinnastettavissa muihin yritystoimintaan⁵⁹. Passiiviluonteista sijoitustoimintaa harjoittavat yhtiöt jäävät siten pääsääntöisesti huojennussäännösten soveltamisalan ulkopuolelle eikä huojennussäännöksiä voida soveltaa laajamittaiseenkaan sijoitustoimintaan, jos toiminta ei ole aktiivista. Säännösten soveltaminen tällaisiin yhtiöihin mahdollistaisi yksityishenkilön varallisuuden siirron huojennettuna, kun varallisuutta hallinnoitaisiin esimerkiksi osakeyhtiön kautta.⁶⁰ Arvopaperisijoitustoiminnan passiivisuus ei sen sijaan ole esteenä huojennussäännösten soveltamiselle, mikäli yhtiö harjoittaa myös muuta, elinkeinotoiminnaksi katsottavaa toimintaa.

⁵⁵ Ks. esim. VH 2015, kohta 1, joka koski aiemmin siis myös osakeyhtiöitä. Ks. myös *Juusela–Tuominen* 2018, s. 169: ”Jos yhtiön harjoittama arvopaperikauppa on tuloverolain mukaan verotettavaa passiiviluonteista sijoitustoimintaa ---”.

⁵⁶ VH 2015, kohta 4.

⁵⁷ Ks. voimassa oleva Verohallinnon ohje VH 2015, kohta 4. Tätä lähtökohtaa on sovellettu jo pitkään, ja jopa niin, ettei toiminnan luonteella ole näissä tapauksissa ollut merkitystä. Ks. esim. VH 2008, 24, jossa todetaan, että ”Verohallitus on yhtenäistämisoheessa vuosina 2000–2002 ohjannut, että arvopaperikauppaa varten perustettu yhtiö harjoittaa aina elinkeinotoimintaa ja sivutoimisesti harjoitettu arvopaperikauppa on lähtökohtaisesti elinkeinotoimintaa. Ohjeen mukaan tällöin merkitystä ei ole arvopaperikaupan volyymillä ja kauppojen lukumäärillä.”.

⁵⁸ Ks. esim. *Juusela–Tuominen* 2018, s. 170, jossa he toteavat, että ”Sijoitustoimintaa harjoittavia yhtiöitä käsitellään perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen osalta muuta kuin sijoitustoimintaa ankaremmin.” EVL-statuksella oli huojennussäännösten soveltamisalaan kuulumisen kannalta siis jo ennen tulolähdejakoedistusta vähäisempi merkitys kuin muuta toimintaa harjoittavilla yhtiöillä.

⁵⁹ Ks. VH 2020, kohta. 2.5.2.2.

⁶⁰ Ks. esim. *Juusela–Tuominen* 2018, s. 169–170.

Tällöin huojennussäännösten soveltaminen arvopaperisijoitustoimintaan kuuluvaan varallisuuden määrättyä vastaavalla tavalla kuin muuhun elinkeinotoimintaan välittömästi liittymättömään varallisuuteen.

Oikeuskäytännöstä voidaan johtaa joitain edellytyksiä arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön kuulumiselle huojennussäännösten soveltamisalaan.

KHO 2002 T 1488. Korkein hallinto-oikeus katsoi huojennussäännösten soveltuvan osakeyhtiöön, jonka liikevaihto oli muodostunut pääasiallisesti yhtiön päivittäin käymästä arvopaperikaupasta, ja jonka varoista merkittävimmän osan muodostivat vaihto-omaisuudeksi kirjatut arvopaperit. Yhtiön 31.3.2000 päättyneen tilikauden liikevaihto oli ollut 268 083 879 miljoonaa markkaa (noin 45 m€) ja vaihto-omaisuudeksi kirjatut arvopaperit 27 062 992 miljoonaa markkaa (noin 4,6 m€). Yhtiön liiketoiminta oli ollut pääosaltaan arvopaperikauppaa, josta saadusta tulosta yhtiötä oli vuodesta 1981 lähtien verotettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti. Yhtiötä oli pidettävä perintö- ja lahjaverolain 55 §:ssä tarkoitettuna yrityksenä. Ennakkoratkaisu.

Korkein hallinto-oikeus vaikuttaisi pitäneen merkityksellisenä ensinnäkin sitä, että arvopaperikauppaa käytiin päivittäin. Toiminta oli siis elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymisen kannalta riittävän aktiivista. Ratkaisun kannalta merkitystä vaikuttaa olleen myös liikevaihdon määrälle ja vaihto-omaisuuden arvolle, mutta ratkaisuselosteen perusteella jää jossain määrin epäselväksi, oliko ratkaisevaa niiden korkeat euromäärät, niiden keskinäinen suhde vai jokin muu seikka, josta mainitut luvut toimivat osoituksena. Vaihto-omaisuus oli arvoltaan vain noin 10 prosenttia liikevaihdon määrästä, joka myös osaltaan viittaa toiminnan aktiivisuuteen. Korkein hallinto-oikeus vaikuttaa antaneen merkitystä myös toiminnan pysyvyydelle mainitessaan ratkaisuselosteessaan, että yhtiön liiketoiminta oli ollut pääosaltaan arvopaperikauppaa, josta saadusta tulosta yhtiötä oli vuodesta 1981 lähtien verotettu EVL:n mukaisesti.

Ratkaisussa KHO 2009 T 3394 huojennussäännöksiä ei sen sijaan sovellettu arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön osakkeiden lahjoituksiin, vaikka yhtiötä oli verotettu EVL:n mukaan ja sen päätoimialana oli rekisteröinnistä alkaen ollut sijoitustoiminta.

KHO 2009 T 3394. Oy:n osakekanta jakaantui 1 000 osakkeeseen, josta A omisti 520 sekä hänen kolme lastaan kukin erikseen 160 osaketta. Yhtiö oli rekisteröity 13.5.1987. Sen toimialana oli myydä ja ostaa, välittää ja omistaa arvopapereita ja asunto-osakkeita sekä vuokrata asuntoja ja kiinteistöjä. Yhtiö voi harjoittaa konsultointi-, tuonti- ja agentuuritoimintaa. A:n tarkoituksena oli lahjoittaa kullekin lapselleen erikseen vähintään 100 osaketta. Yhtiöllä ei ollut ollut palkattua henkilökuntaa eikä palkkoja ollut maksettu. Hallituksen olivat 2006 muodostaneet A sekä hänen kaksi lastaan B ja C, mutta ennakkoratkaisuhakemuksen mukaan hallituksen tulevat muodostamaan A kolmen lapsensa kanssa. Yhtiön liikevaihto oli 2004-2007 välisenä aikana vaihdellut noin 534 000 euron ja 832 000 euron välillä. Ostojen lukumäärä vuosina 2005-2007 oli vaihdellut 11 ja 75 oston välillä ja myyntien vastaavasti 13 ja 33 välillä. Ostot euroina olivat 2004-2007 olleet noin 512 000 eurosta noin 613 000 euroon ja myynnit noin 507 000 eurosta 830 000 euroon. Vaihto-omaisuus vuonna 2005 oli ollut 925 408 euroa ja vuonna 2006 1 031 714 euroa. Pitkäaikaista lainaa yhtiöllä oli vuosina 2005 ja 2006 ollut 164 824,17 euroa sekä lyhytaikaista vastaavasti 257 247,55 euroa ja 324 544,05 euroa. Yhtiö oli vuonna 2005 jakanut osinkoa 36 000 euroa ja vuonna 2006 48 000 euroa. Tilikauden 1.1.2006-31.12.2006 voitto oli ollut 154 864,70 euroa ja edellisten tilikausien voitto oli 31.12.2006 ollut 546 967,48 euroa. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei aiottuihin Oy:n osakkeiden lahjoituksiin voitu näissä oloissa soveltaa perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdosta koskevaa huojennussäännöstä, vaikka yhtiötä oli sen harjoittamasta arvopaperikaupasta saadusta tulosta verotettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain mukaisesti. Ennakkoratkaisu.

Ratkaisuselosteen perusteella KHO arvioi yritystoiminnan luonnetta varsin kokonaislaatuiseksi, koska se toi esiin yhtiön toimialaan, liikevaihtoon, ostojen ja myyntien lukumäärään sekä euromäärään, vaihto-omaisuuden arvoon, lainoihin, voitonjakoon ja tulokseen sekä siihen, ettei yhtiöllä ollut palkattua henkilökuntaa. Se, mikä näiden tekijöiden keskinäinen painoarvo ratkaisun lopputulokseen oli, ei ilmene ratkaisuselosteesta. Verrattuna ratkaisuun KHO 2002 T 1488 toiminta vaikuttaisi olleen ainakin selvästi passiivisempaa. Arvopaperikauppaa käytiin keskimäärin vain muutaman kerran kuukaudessa, kun tapauksessa KHO 2002 T 1488 kauppaa käytiin päivittäin. Toiminta oli myös euromääriltään selvästi tapausta KHO 2002 T 1488 pienimuotoisempaa. Myös vaihto-omaisuuden suhde liikevaihtoon

poikkeaa merkittävästi ratkaisusta KHO 2002 T 1488⁶¹. Merkitystä vaikuttaisi olleen myös sillä, ettei yhtiöllä ollut lainkaan palkattua henkilökuntaa, koska palkattu henkilökunta puoltaa osaltaan toiminnan katsomista riittävän aktiiviseksi⁶². Ratkaisuselosteen perusteella KHO näyttää pitäneen huojennussäännösten soveltamisedellytysten täyttymisen kannalta merkittävänä ennen kaikkea toiminnan aktiivisuutta kuvaavia tekijöitä. Merkitystä näyttää olleen myös toiminnan laajuutta kuvaavilla euromääräisille tunnusluvuilla, mutta ratkaisuselosteen perusteella jää epäselväksi oliko niillä merkitystä ainoastaan toiminnan laajuutta kuvaavana tekijänä vai myös osana toiminnan aktiivisuuden arviointia. Yhtiöllä olevien lainojen, jaettujen osinkojen ja kertyneiden voittovarojen merkitys jää epäselväksi.

Verohallinnon ohje huojennussäännösten soveltumisesta arvopaperikauppaa harjoittaviin yhtiöihin perustuu pääosin yllä kuvailtuihin KHO:n ratkaisuihin. Ohjeen mukaan ratkaisevaa on, voidaanko yhtiön arvopaperikauppaa pitää sisällöltään sellaisena, että se rinnastuu muuhun yritystoimintaan. Pelkkä passiivinen ja suhteellisen pienimuotoinen yhtiössä harjoitettu sijoitustoiminta ei ohjeen mukaan ole huojennuksessa tarkoitettua yritysomaisuutta ja -toimintaa. Tältä osin ohjeessa viitataan ratkaisuun KHO 2009 T 3394. Ratkaisuun KHO 2002 T 1488 viitataan sellaisten arvopaperikauppaa harjoittavien yhtiöiden osalta, joiden toiminta tosiasialliselta sisällöltään rinnastuu yritystoimintaan, ja joihin huojennussäännöksiä voidaan siten soveltaa. Huojennussäännösten soveltuminen ratkaistaan ohjeen mukaan kokonaisarviona yritystoiminnan luonteesta. Huomioon otettavia seikkoja ovat liikevaihdon ja tehtyjen kauppojen määrä, sijoitusstrategia, sijoitustoiminnan aktiivisuus ja sijoitusten kiertonopeus, sijoituskohteiden riskialttius, taseen rakenne (kuten se, muodostuuko merkittävä osuus yhtiön varoista tosiasiallisesti varoista, joilla ei käydä aktiivisesti kauppaa, vaan jotka ovat pitkäaikaisia sijoitusluontoisia omaisuuseriä), palkatun henkilöstön määrä, toimintaan sidotun vieraan pääoman määrä suhteessa varoihin ja mahdolliset muut seikat, jotka

⁶¹ Ratkaisussa KHO 2002 T 1488 vaihto-omaisuuden arvo oli noin 10 % liikevaihdosta, kun taas tapauksessa KHO 2009 T 3394 vastaava suhdeluku oli vuodesta riippuen noin 100–200 %.

⁶² Ks. esim. *Juusela–Tuominen* 2018, s. 175: ”Sijoitustoiminnan yritysmaisyttä ja aktiivisuutta arvioitaessa voidaan painoarvo kiinnittää kauppatapahtumien lukumäärien lisäksi myös siihen, onko yhtiöllä palkattua henkilökuntaa. Työntekijät puoltavat aidon yritystoiminnan luonnetta”. Palkatun henkilökunnan huomioon ottamista puoltaa myös se, että huojennussäännösten yleisenä perusteena on yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen ja työpaikkojen säilyttäminen. Työpaikkojen turvaamisen kannalta ei ole kovinkaan tarkoituksenmukaista myöntää veronhuojennusta tilanteessa, jossa lahjoitettavalla yhtiöllä ei ole lainkaan työntekijöitä. Huojennussäännösten yleisenä perusteena on säätämismuutoksen ja muutoksia koskeneissa esitöissä esitetty yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen (Ks. esim. HE 290/1978 vp, s. 2), mutta myös työpaikkojen säilyttämistä pidetään yleisesti säännösten tavoitteena (Ks. esim. *Lindgren* 2001, s. 114 & s. 117). Nämä kaksi tavoitetta ovat luonnollisesti kiinteässä yhteydessä, koska yritystoiminnan jatkuvuuden turvaamisella usein turvataan myös yhtiössä jo olevien työpaikkojen säilyminen.

osoittavat toiminnan tosiasiallista luonnetta joko aktiivisena yritystoimintana tai passiivisena sijoitustoimintana.⁶³

Verohallinnon ohjeen perusteella ratkaisevinta vaikuttaisi olevan toiminnan aktiivisuus. Myös edellä mainitun oikeuskäytännön perusteella toiminnan aktiivisuus vaikuttaisi olevan merkittävin tekijä huojennussäännösten soveltamisen kannalta, vaikka myös liikevaihdon määrälle ja varallisuuden arvolle on annettu merkitystä. *Juusela & Tuominen (2018)* katsovat huojennussäännösten soveltamisedellytykseksi sen, että toiminta on riittävän aktiivista ja laajamittaista⁶⁴. Laajamittaisuuden he näyttävät kytkevän ennen kaikkea liikevaihdon määrään ja taseen arvoon⁶⁵. Vaikka edellytys toiminnan laajuudesta itsessään ei yksiselitteisesti käykään ilmi edellä mainitusta oikeuskäytännöstä, vaikuttaisi sillä, varsinkin ratkaisun KHO 2006:100 perusteella, olevan paikkansa huojennussäännösten soveltamisedellytyksiä arvioitaessa.

Korkein hallinto-oikeus otti kantaa arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavan osakeyhtiön huojennuskelpoisuuteen epäsuorasti ratkaisussaan KHO 2006:100, jossa se osana ratkaisuun totesi, että lahjan kohteena olevan X Oy:n omistamaa arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavaa Y Oy:tä oli arvopaperikaupan *laatua* ja *laajuutta* kuvaavien tosiseikkojen perusteella pidettävä PerVL 55 §:ssä tarkoitettuna yrityksenä. Verrattuna edellä mainittuihin tapauksiin, Y Oy:n käymä arvopaperikauppa oli aktiivisempaa kuin ratkaisussa KHO 2009 T 3394, mutta passiivisempaa kuin ratkaisussa KHO 2002 T 1488. Y Oy:llä oli tapauksessa KHO 2006:100 tapahtumia keskimäärin noin 261 vuodessa. Tapauksessa KHO 2009 T 3394 tapahtumia oli vuosittain jotain 24 ja 108 välillä. Tapauksessa KHO 2002 T 1488 arvopaperikauppaa käytiin päivittäin. Toisaalta Y Oy:n vaihto-omaisuuden kiertonopeus, jonka hallinto-oikeus oli katsonut olevan PerVL 55 §:n soveltamisen kannalta liian alhaiseksi, oli keskimäärin selvästi alhaisempi kuin ratkaisussa KHO 2009 T 3394⁶⁶. Hallinto-oikeus oli pitänyt myös Y Oy:n ostojen ja myyntien määrää liian vähäisenä. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin piti tätä yhtiötä PerVL 55 §:ssä tarkoitettuna yrityksenä, mutta koska tällä ei

⁶³ Ks. VH 2020, kohta 2.5.2.2.

⁶⁴ *Juusela–Tuominen* 2018, s. 169.

⁶⁵ Ks. *Juusela–Tuominen* 2018, s. 170 & 174.

⁶⁶ Kiertonopeutta kuvaava luku laskettiin tapauksessa KHO 2006:100 suhteuttamalla myyntien kokonaisarvo vaihto-omaisuuden arvoon. Tämä suhdeluku oli vuosina 2001–2003 vaihdellut tilikausittain 0,08 ja 0,57 välillä olleen keskimäärin 0,27. Tapauksessa KHO 2009 T 3394 vastaava suhdeluku oli vuosina 2005–2006 ollut noin 0,5–0,66.

varsinaisesti ollut vaikutusta ratkaistavana olevaan asiaan, ei sitä perusteltu tarkemmin. Vaikuttaa kuitenkin siltä, että varsinkin tässä tapauksessa toiminnan euromääräisellä laajuudella oli merkitystä, koska aktiivisuutta osoittavat tunnusluvut eivät kertoneet ainakaan merkittävästä aktiivisuudesta. Y Oy:n vaihto-omaisuuteen kirjattujen arvopapereiden arvo oli ollut vuosina 2001–2003 keskimäärin noin 35 miljoonaa euroa, ostojen arvo noin 9,4 miljoonaa euroa ja myyntien noin 12,5 miljoonaa euroa. Liikevaihto oli ollut vuonna 2003 noin 12,6 miljoonaa euroa.

Ratkaisun KHO 2006:100 perusteella toiminnan euromääräisellä laajuudella saattaa siten itsessään olla merkitystä huojennussäännösten soveltamisedellytysten kannalta. Soveltamisedellytysten kytkeminen toiminnan euromääräiseen laajuuteen ei kuitenkaan vaikuttaisi olevan huojennussäännösten tavoitteen kannalta perusteltua: pienimuotoinenkin toiminta voi olla aktiivista, kasvuhakuista ja muutenkin muuhun yritystoimintaan rinnastettavaa. Arvopaperisijoitustoiminta saattaa esimerkiksi olla pienimuotoista ainoastaan siksi, että toiminta on kestänyt vasta vähän aikaa. Edellä mainitun oikeuskäytännön tai Verohallinnon ohjeistuksen perusteella ei voida tehdä sellaista johtopäätöstä, että toiminnan euromääräinen pienimuotoisuus olisi esteenä huojennussäännösten soveltamiselle, jos muut yritystoimintaan viittaavat tunnusmerkit täyttyvät.

Huojennussäännösten soveltuminen yrityksen osaan

Huojennussäännöksiä voidaan PerVL 57 §:n mukaan soveltaa, jos lahjoituksen tai perinnön kohteena on vähintään kymmenen prosenttia PerVL 55.1 §:ssä tarkoitetun osakeyhtiön osakkeista. Osuutta tarkastellaan saantokohtaisesti, joten PerVL 57 §:n asettamaa vähimmäisosuutta ei täyty esimerkiksi kaksi erillistä lahjoitusta, joilla molemmissa lahjoitetaan viisi prosenttia osakeyhtiön osakkeista⁶⁷. Kaikki osakkeet ovat PerVL 57 §:ssä määritettyä vähimmäisosuutta laskettaessa samanarvoisia, joten esimerkiksi eroilla osakkeiden

⁶⁷ Ks. eri lahjanantajilta samanaikaisesti saaduista lahjoista KHO 1993 T 4934, jossa X oli puolisonsa kanssa 9.11.1989 lahjoittanut oy:n osakkeita siten, että X lahjoitti A tyttärelle 3 ja B tyttärelle 4 osaketta ja X:n puoliso A tyttärelle 4 ja B tyttärelle 3 osaketta. Vaikka A:n ja B:n kummankin erikseen vanhemmiltaan saamat lahjat yhteensä eli 7 osaketta olivat vähintään yksi viidesosa oy:n (aiemmin vaatimus oli 20 prosenttia) omistamiseen oikeuttavista osakkeista, perintö- ja lahjaverolain huojennussäännöksiä ei voitu soveltaa A:n ja B:n lahjaverotuksiin. Ks. myös samalta lahjanantajalta eri aikaan saaduista lahjoista KHO 1994 B 560, jossa huojennussäännöksiä ei voitu soveltaa tilanteessa, jossa samalta antajalta saadut kaksi eri lahjaa yhteensä käsittivät vähintään yhden viidesosan yhtiön omistamiseen oikeuttavista osuuksista.

tuottamassa äänivallassa tai muihin osakkeisiin liittyvissä oikeuksissa ei ole merkitystä.⁶⁸ Voidaan olettaa, ettei vaikutusta ole myöskään pidätetyillä oikeuksilla. Tämä jo hallituksen esityksessä HE 104/2000 vp esitetty tulkinta vahvistettiin viimeistään ratkaisussa KHO 2018:53:

KHO 2018:53. Y omisti X Oy:n kummankin osakesarjan osakkeita. X Oy:n yhtiöjärjestyksessä oli määrätty, että yhtiön A-sarjan osakkeet tuottivat 20-kertaisen oikeuden yhtiön varojenjakoon yhtiön B-sarjan osakkeisiin verrattuna. Kummankin osakesarjan osakkeet antoivat yhtäläisen äänivallan yhtiössä. Y suunnitteli lahjoittavansa lapsilleen X Oy:n osakkeita siten, että kukin lahjansaaja saisi lahjoituksena vähintään 10 prosenttia X Oy:n kaikkien osakkeiden kokonaismäärästä. Lahjoituksiin voitiin soveltaa perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaista sukupolvenvaihdoshuojennusta siitä riippumatta, minkä osakesarjan osakkeita lahjoitettiin. Ennakkoratkaisu.

Vaikka toisistaan poikkeavilla oikeuksilla ei olekaan merkitystä PerVL 57 §:n vähimmäisosuuden täyttymisen kannalta, saattaa niillä olla vaikutusta osakkeiden arvostamisessa tai PerVL 55.1 §:n 2 kohdan jatkamisvaatimuksen täyttymisen arvioinnissa.⁶⁹

Kymmenen prosentin osuusvaatimus voi täytyä myös yhteislahjassa. Tapauksessa KHO 2013:11 lahjanantaja A aikoi lahjoittaa kahdelle lapselleen yhteislahjana 10–19,2 prosenttia X Oy:n osakkeista. Aiottuun lahjoitukseen katsottiin sisältyvän perintö- ja lahjaverolain 57 §:ssä tarkoitetulla tavalla vähintään yksi kymmenesosa yhtiön omistamiseen oikeuttavista osakkeista.

Kymmenesosan vaatimus koskee osuutta perinnön tai lahjoituksen kohteena olevan osakeyhtiön osakkeista eikä vaatimus jää siten esimerkiksi elinkeinotoimintaa harjoittavan konsernin emoyhtiön tytär- tai osakkuusyhtiön osalta täyttymättä, vaikka välillinen omistus yhtiöistä olisi alle 10 prosenttia. Esimerkiksi ratkaisussa KHO 2006:100 katsottiin, ettei laissa

⁶⁸ Ks. esim. HE 104/2000 vp, s. 3.

⁶⁹ Verohallinnon ohjeen mukaan osakkeiden toisistaan merkittävästi poikkeavat oikeudet yhtiön varoihin otetaan huomioon osakkeiden arvostamisessa, jolloin spv-arvon määrittämisessä otetaan huomioon se, millainen osuus yhtiön varoista osakkeiden mukana saadaan (VH 2020, kohta 2.5.5). Jatkamisvaatimus jää sen sijaan ratkaisun KHO 2015:154 mukaan täyttymättä, jos lahjoitettaviin osakkeisiin liittyvä äänioikeus jää kokonaisuudessaan lahjanantajalle (äänestys 4–1). Ratkaisun KHO 2020:7 mukaan osakkeiden erilaisuudesta johtuvalla, omistusosuutta pienemmällä ääniosuudella ei ole jatkamisvaatimuksen kannalta merkitystä. Tapauksessa 10 prosentin omistusosuuden tuottaneet osakkeet oikeuttivat vain 2,5 prosenttiin äänistä yhtiökokouksessa. Lahjansaajan katsottiin jatkavan lahjana saamalla varoillaan yritystoimintaa PerVL 55.1 §:n 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla (äänestys 5–2).

ole säädetty, että vähimmäisomistusosuuden tulisi täytyä yhtiön omistamien yritysten eli niin sanotun välillisen omistuksen osalta, vaan merkitystä on ainoastaan lahjoituksen kohteena olevien osuudella⁷⁰.

2.2 Veron määrää koskeva huojennus

2.2.1 Huojennuksen piiriin kuuluva yritysvarallisuus

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:ä sovellettaessa pääsäännöstä poikkeavan arvostamisratkaisun kohteena on osakeyhtiön *yritysvarallisuus*⁷¹. Osakeyhtiön yritysvarallisuus arvostetaan huojennuksen määrää laskettaessa PerVL 55.2 §:n mukaan määrään, joka vastaa 40 prosenttia arvostamislain 4 ja 5 §:n mukaisten perusteiden mukaan lasketusta määrästä. Yritysvarallisuuden käsitteen sisältö on selvä silloin, kun yrityksen kaikki varallisuus kuuluu elinkeinotoimintaan: yritysvarallisuudella tarkoitetaan yrityksen kaikkia varoja ja velkoja.

Haasteita huojennussäännösten soveltamisalan määrittämisessä aiheuttavat erityisesti sellaiset osakeyhtiöt, joilla on elinkeinotoimintaan kuuluvien varojen lisäksi myös varoja, joiden ei voida katsoa liittyvän elinkeinotoimintaan. Ennen tulolähdejaon poistumista tällaisen elinkeinotoimintaan liittymättömän muun toiminnan tulos vahvistettiin TVL:n mukaan ja siihen liittyvä omaisuus kuului yhtiön TVL-tulolähteeseen. Tulolähdejaon poistumisen jälkeen aiemmin TVL-tulolähteeseen kuulunut omaisuus on 1.1.2020 alkaen sisältynyt lähtökohtaisesti elinkeinoverolakiin lisättyyn muun omaisuuden omaisuuslajiin. Muuta omaisuutta ovat EVL 12 a §:n (15.3.2019/308) mukaan yhtiön toimintaan kuuluvat varat, joita ei ole luettava elinkeinotoiminnan rahoitus-, vaihto-, sijoitus- tai käyttöomaisuuteen. Tulolähdejaon poistumista koskevien esitöiden mukaan yhteisöjen tulolähteiden yhdistäminen tai uusi muun

⁷⁰ Tapauksessa lahjoituksen kohteena oli 10,01 prosenttia konsernin emoyhtiönä toimivan X Oy:n osakkeista. Yhtiö omisti muun muassa 44 prosentin osuuden A Oy:stä ja 20 prosentin osuuden D Oy:stä, joista lahjansaajan välillinen omistus olisi siten ollut ainoastaan noin 4,4 ja noin 2 prosenttia.

⁷¹ Perintö- ja lahjaverolain pääsäännön muodostaa PerVL 9.1 §, jonka mukaan veron perusteeksi pannaan se käypä arvo, mikä omaisuudella oli verovelvollisuuden alkaessa. Käyvällä arvolla tarkoitetaan säännöksen mukaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa. Huojennussäännöstä sovellettaessa maksuunpantavan veron peruste lasketaan niin, että yritysvarallisuus arvostetaan 40 prosenttiin sen arvostamislain mukaisesta arvosta. Yritysvarallisuuden käsite on osin harhaanjohtava, koska tosiasiallisesti huojennuksen kohteena on perintönä tai lahjana saaduista osakeyhtiön osakkeista määräytyvä vero, jolloin veron perusteena on osakkeen, eikä yritysvarallisuuden arvo. Huojennusta sovellettaessa maksuunpantavan veron perusteeksi muodostuu ArVL 4 ja 5 §:n mukainen osakkeen vertailuarvo, jonka määrittäminen toki pohjautuu yrityksen varojen ja velkojen arvoon, mutta on lopulta eri asia kuin yrityksen varallisuuden arvo.

omaisuuden omaisuuslaji ei vaikuta vakiintuneisiin tulkintoihin elinkeinotulolähteen muiden omaisuuslajien sisällöstä⁷². Omaisuus, joka ei täytä elinkeinotulolähteen muiden omaisuuslajien laissa säädettyjä edellytyksiä, kuuluu siten muun omaisuuden omaisuuslajiin⁷³. Muiden omaisuuslajien sisältöön ei uudistuksen yhteydessä tehty merkittäviä muutoksia, joten aiemmin TVL-tulolähteeseen kuulunut varallisuus kuuluu tulolähdejaon poistumisen jälkeen pääsääntöisesti yhtiön muun omaisuuden omaisuuslajiin eikä uudistuksella siten tulisi lähtökohtaisesti olla vaikutusta vakiintuneeseen käytäntöön huojennussäännösten soveltamisalasta. Koska esitöissä myös lausutaan nimenomaisesti, ettei tulolähteiden yhdistämisen yhteydessä ole tarkoitus vaikuttaa sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevaan käytäntöön⁷⁴, voidaan käytäntöä hyödyntää lähtökohtaisesti sellaisenaan.

Olennaista huojennussäännösten soveltamisessa sellaisiin osakeyhtiöihin, joilla on elinkeinotoimintaan liittyvää ja siihen liittymätöntä varallisuutta on se, mihin kaikkiin yhtiön varoihin huojennusetu kohdistuu. Kun PerVL 55.1 §:n tarkoittamana yrityksenä pidetään varsin vakiintuneen käytännön mukaisesti EVL:n tarkoittamaa elinkeinotoimintaa harjoittavaa yhtiötä, voisi yritysvarallisuuden tulkita tarkoittavan vain elinkeinotoimintaan liittyvää varallisuutta, jolloin kaikki osakeyhtiön muun omaisuuden omaisuuslajiin kuuluva – aiemmin TVL-tulolähteeseen kuulunut – varallisuus jäisi huojennusedun ulkopuolelle. Tällainen tulkinta olisi kuitenkin lainsäätäjän tarkoituksen vastainen. Perintö- ja lahjaverolain 55.2 §:ä muutettiin 24.6.2004 annetulla lailla perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta (576/2004), jolloin sanamuoto *yritykseen kuuluva yritysvarallisuus* korvasi aiemman, ehkä selvemmin yrityksen kokonaisvarallisuuteen viittaneen sanamuodon *yritykseen kuuluvat varat*. Lakia koskevassa hallituksen esityksessä HE 84/2004 todettiin nimenomaisesti, ettei muutoksella tarkoitettu muutettavan oikeustilaa sen suhteen mikä yrityksen varallisuus kuuluu huojennuksen piiriin⁷⁵. Yritysvarallisuuden käsitteellä pyrittiin pikemminkin viittamaan

⁷² HE 257/2018 vp, s. 25.

⁷³ HE 257/2018 vp, s. 36.

⁷⁴ HE 257/2018 vp, s. 28.

⁷⁵ HE 84/2004 vp, s. 4. Lakiesityksen yhteydessä oli esillä myös huojennuksen kohdistaminen ainoastaan varsinaiseen yritysvarallisuuteen, jolloin esimerkiksi sijoitusvarallisuus olisi jäänyt huojennusedun ulkopuolelle. Tämä työllisyystyöryhmän loppuraportissa (2003) esitetty lausuma esitettiin kuitenkin vain tietynlaisena sivuhuomautuksena kohdassa ”Nykytilan kuvaus” antamatta sille yritysvarallisuuden käsitteen sisällön suhteen mitään merkitystä (ks. HE 84/2004 vp, s. 4). Tästäkin voidaan päätellä, ettei yritysvarallisuuden käsitteen tarkoitettu viittaavaan pelkästään elinkeinotoimintaan liittyvään varallisuuteen. Työllisyystyöryhmä esitti loppuraportissaan, että työpaikkojen turvaamisen kannalta oli perusteltua uudistaa perintö- ja lahjaverolain maksuunpanon huojennussäännöksiä verotusta keventävään suuntaan. Samalla se kuitenkin esitti, että olisi samalla varmistettava, että verotuki kohdentuu yksinomaan varsinaiseen yritysvarallisuuteen eikä esimerkiksi

siihen, että uusi 40 prosentin arvostamisperuste koskee yrityksen varojen lisäksi myös yrityksen velkoja, jolloin yritysvarallisuuden käsitteellä tarkoitettiin yksinkertaisesti varojen ja velkojen erotusta⁷⁶.

Yritysvarallisuuden käsitteen ei siten näyttäisi olleen tarkoituskaan viitata siihen, mitä varallisuuseriä huojennusedun piiriin kuuluu. Valtiovarainvaliokunta myös totesi lakiesitystä koskevassa mietinnössään, että huojennuksen perusteena on yleensä osakeyhtiön osakkeen verotusarvo (nyk. vertailuarvo) sellaisenaan⁷⁷. Valtiovarainvaliokunta korosti tätä pääsääntöä lainsäätäjän nimenomaisena tahtona myös varallisuusverolain kumoamista ja arvostamislain säätämistä koskevasta hallituksen esityksestä (HE 144/2005) antamassaan mietinnössä VaVM 44/2005.⁷⁸

Koska osakkeen vertailuarvon määrittämisessä varallisuuserien omaisuuslajeilla – tai aikaisemmin tulolähteellä – eikä varojen luonteella ole merkitystä, voidaan pitää varsin selvänä, että huojennussäännöksiä sovellettaessa vahvana lähtökohtana on yrityksen kokonaisvarallisuus. Varsin pian edellä mainittujen lakimuutosten jälkeen myös korkein hallinto-oikeus osaltaan vahvisti tämän tulkinnan välillistä omistamista koskevissa tilanteissa ratkaisussaan KHO 2006:100 viitaten lakimuutoksia koskevista esitöistä ilmenevään nimenomaiseen lainsäätäjän tahtoon⁷⁹. Verotusarvosta (nyk. vertailuarvo) voidaan edellä mainittujen esitöiden

sijoitusluonteiseen omaisuuteen (VN 2003, s. 20 & HE 84/2004 vp, s. 4). Vaikuttaisi siltä, että työryhmän raportissa esitettyyn lausumaan viitattiin hallituksen esityksessä ensisijaisesti siksi, että siinä esitettiin sukupolvenvaihdojen verotuksen keventämistä, joka tuki lakiesityksen tavoitetta huojennuksen määrän korottamisesta.

⁷⁶ HE 84/2004 vp, s. 4 & VaVM 5/2004 vp, s. 3. Aiemmalla sanamuodolla, *yritykseen kuuluvat varat*, ei ollut tarpeen viitata yrityksen varojen ja velkojen erotukseen, koska huojennussäännöstä sovellettaessa veron perusteena oli täysi verotusarvo ja siten myös velat täysimääräisenä.

⁷⁷ VaVM 5/2004 vp, s. 3.

⁷⁸ VaVM 44/2005 vp, s. 5. Mietinnössä todetaan lausuman jälkeen, että ”[v]aliokunta pitää suotava sitä, että Verohallitus tarkistaa asiaa koskevaa ohjeistustaan, koska se on saattanut osaltaan vaikuttaa verotuskäytännön hajoamiseen tavalla, jota nimenomaisesti ei ole tarkoitettu.” Lainsäätäjän nimenomaista tahtoa oli tarpeen korostaa, koska verotuskäytännössä oli vuoden 2004 lain sanamuodon muutoksen jälkeen ilmeisesti ryhdytty erittelemään yritysten varoja yritysvarallisuuteen ja sellaiseen varallisuuteen, johon huojennusta ei myönnetä, vaikka tällaisen varallisuuden osuus kokonaisvaroista olisi vähäinen (ks. esim. Ossa 2009, s. 185, jossa hän toteaa, että verotuskäytännössä jopa osuudeltaan ainoastaan 10 prosentin TVL-varallisuus on jätetty huojennuksen piirin ulkopuolelle). Ks. myös Suomen Yrittäjät 2005, s. 3.

⁷⁹ Lahjoituksen kohteena olevan konsernin emoyhtiönä toimivan osakeyhtiön tase oli ennakkoratkaisussa ja hallinto-oikeuden ratkaisussa avattu niin, että yhtiön osakkeen vertailuarvo oli laskettu kunkin tytäryhtiön oman taseen nettovarallisuuden perusteella. Huojennusta ei myöskään myönnetty kaikkien tytäryhtiöiden osalta. Korkein hallinto-oikeus kuitenkin selitti uutena ennakkoratkaisuna, että perintö- ja lahjaverolain 55 §:ssä tarkoitettua sukupolvenvaihdosta koskevaa huojennusta laskettaessa mainitun lainkohdan 2 momentissa tarkoitettu verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitetussa varallisuusverotuksessa noudatettujen perusteiden mukainen määrä on 40 prosenttia lahjoituksen kohteena olevan yhtiön osakkeen verotusarvosta sellaisenaan.

mukaan poiketa lähinnä silloin, jos yrityksen omaisuusmassassa on tapahtunut olennaisia muutoksia edellisen verotusarvon laskennan ja perimyksen tai lahjoituksen välisenä aikana tai jos on ryhdytty erityisiin toimiin pelkästään veroedun saamiseksi⁸⁰.

Tarkoittaako tämä lainsäätäjän nimenomainen tahto huojennuksen piiriin kuuluvasta varallisuudesta sitä, että elinkeinotoimintaa harjoittavan yhtiön koko varallisuus kuuluu huojennuksen piiriin riippumatta siitä, kuinka suuri osa varallisuudesta on elinkeinotoimintaan liittymätöntä? Huolimatta siitä, että lainsäätäjän tahto vaikuttaisi edellä mainittujen lainvalmisteluaineistojen perusteella selvältä, oikeustilaa elinkeinotoimintaan liittymättömän varallisuuden suhteellisen osuuden merkityksestä voidaan pitää epäselvänä. Ensimmäinen tätä kysymystä koskeva julkaistu KHO:n ratkaisu annettiin vasta vuonna 2018. Tätä ennen oli syntynyt ainoastaan julkaisematonta oikeuskäytäntöä, jossa huojennus oli johdonmukaisesti myönnetty yrityksen varoihin kokonaisuudessaan. Ratkaisussa KHO 2018:163 huojennuksen piiriin ei kuitenkaan hyväksytty elinkeinotoimintaan liittymättömiä varoja, joiden osuus oli yhtiön taseen bruttovaroista kirjanpitoarvoltaan 81,7 prosenttia ja käyvältä arvoltaan 93 prosenttia. Varoista osa kuului yhtiön EVL- ja osa TVL-tulolähteeseen. Vaikka tapaukseen sisältyy useita erityispiirteitä eikä ratkaisun perusteella voida siksi kovinkaan tarkasti päätellä sitä, mikä elinkeinotoimintaan kuulumattoman varallisuuden suhteellisen osuuden merkitys on huojennussäännöksiä sovellettaessa, on ratkaisua syytä tarkastella laajemmin. Ensinnäkin siksi, että ratkaisussa korkein hallinto-oikeus käy kattavasti läpi kysymystä koskevaa julkaisematonta oikeuskäytäntöä ja sitä, mikä merkitys elinkeinotoimintaan liittymättömällä varallisuudella on huojennussäännösten tarkoituksen ja niiden soveltamisedellytysten kannalta. Ratkaisu myös vaikuttaisi ainakin jossain määrin muuttaneen jo vakiintunutta tulkintalinjaa siitä, mitä varallisuutta huojennuksen piiriin luetaan.

KHO 2018:163. Lääkäri A harjoitti toimintaansa täysin omistamansa B Oy:n muodossa. A:n oli tarkoitus luovuttaa B Oy:n osakkeita 12,2 prosenttia kullekin alalle kouluttamattomalle ja sillä työskentelemättömälle lapselleen, jotka oli tarkoitus valita B Oy:n hallituksen jäseniksi. B Oy:n lääkäritoimintaa oli verotettu elinkeinotulon verottamisesta annetun lain nojalla ja vuokraus- ja sijoitustoimintaa tuloverolain nojalla. B Oy:n henkilökohtaisen tulolähteen tulot ovat olleet sen elinkeinotoiminnan tuloihin verrattuna vähäisiä. B Oy:n henkilökohtaisen tulolähteen varojen sekä sen omistamien

⁸⁰ Ks. VaVM 5/2004 vp, s. 3 & VaVM 44/2005 vp, s. 5.

tuloverotuksessa elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluviksi katsottujen taulujen ja juhlarahojen osuus B Oy:n taseen bruttovaroista oli kirjanpitoarvoltaan 81,7 prosenttia ja käyvältä arvoltaan 93 prosenttia. Yhtiön varallisuus koostui siten lähes täysin sen elinkeinotoiminnan ulkopuolisista varoista.

Verohallinto oli ennakkoratkaisussaan katsonut, että huojennus myönnetään yhtiön kaikkiin varoihin, koska pääosa varoista oli ilmeisesti muodostunut lääkäritoiminnan voitoista ja näiden voittojen tuotoista. Myös hallinto-oikeus katsoi muun muassa valtiovarainvaliokunnan mietintöihin VaVM 44/2005 ja VaVM 5/2004 sekä KHO:n julkaisemattomaan ratkaisuun KHO 2009 T 1491 viitaten, että huojennussäännöksiä on sovellettava yhtiön kaikkiin varoihin. KHO kuitenkin katsoi, ettei asiassa ollut käynyt ilmi, että yhtiö tarvitsisi henkilökohtaisen tulolähteen varoiksi luettuja varoja taikka kysymyksessä olevia tauluja ja juhlarahoja elinkeinotoiminnan harjoittamiseen tai sen jatkamiseen tai työpaikkojen säilymisen turvaamiseen yrityksen sukupolvenvaihdoksen yhteydessä. Kun yhtiön varallisuus koostui lähes täysin sen elinkeinotoiminnan ulkopuolisista varoista, joille ei ollut osoitettu edellä mainittua tarkoitusta, myös verovelvollisten yhdenvertaisuus huomioon ottaen näissä olosuhteissa yhtiön edellä mainittuja varoja ei ollut pidettävä perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuina varoina. Kysymyksessä olevia varoja ei tullut ottaa huomioon laskettaessa osakeyhtiön yritysvarallisuutena maksuunpanematta jäävän veron osaa perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 2 momentin mukaisesti. Äänestys 3 – 2.

Korkein hallinto-oikeus tuo ratkaisussaan esiin muun muassa aiemmin mainitun ratkaisun KHO 2006:100, josta se kuitenkin toteaa, ettei ratkaisussa otettu kantaa emoyhtiön tai tytäryhtiön osakkuusyritysten toiminnan tulolähteisiin, eikä päätöksestä käynyt ilmi, kuinka suuren osan mainittujen osakkuusyritysten varat muodostivat lahjoitetusta varallisuudesta. Hallinto-oikeuden päätöksestä käy ilmi, että osakkuusyritykset liittyivät konsernin liiketoimintaan. Korkein hallinto-oikeus tuo esiin myös useita julkaisemattomia ratkaisuja, joissa kaikissa huojennuksen perusteeksi oli katsottu elinkeinotoimintaa harjoittavan osakeyhtiön verotusarvo sellaisenaan ja huojennus oli siten myönnetty kaikesta yhtiön varallisuudesta. Nämä julkaisemattomat ratkaisut käydään tässä tiivistetysti läpi:

KHO 2006 T 3565 (julkaisematon). Yhtiön erillisenä tulolähteenä verotetut kiinteistöt, tasearvoltaan 4,36 prosenttia taseen loppusummasta, eivät muodostaneet huomattavaa osaa yhtiön kokonaisvaroista.

KHO 2006 T 3566 (julkaisematon). Arvopaperit muodostivat noin 62 prosenttia yhtiön taseen loppusummasta ja lääketieteellisen toiminnan harjoittaminen noin 67 prosenttia liikevaihdosta. Toinen lahjansaaajista oli lääkäri. Korkein hallinto-oikeus katsoi huojennuksen perusteeksi lahjoitettujen osakkeiden verotusarvon.

KHO 2006 T 3568 (julkaisematon). Korkein hallinto-oikeus totesi muun ohella, että A Oy:n vuokraus- ja sijoitusomaisuus on perintö- ja lahjaverolain 55 §:ssä tarkoitettua yritysvarallisuutta, johon sovelletaan mainitussa lainkohdassa tarkoitettuja sukupolvenvaihdosta koskevia huojennussäännöksiä, kun asunto- ja kiinteistöosakeyhtiön osakkeet eivät muodostaneet huomattavaa osaa A Oy:n kokonaisvaroista.

KHO 2008 T 57 (julkaisematon). A Oy omisti 51,6 prosenttia Kiinteistö Oy X:stä. Kun Kiinteistö Oy X ja mainitulle yhtiölle annettu pääomalaina eivät muodostaneet huomattavaa osaa A Oy:n kokonaisvaroista, myös ne olivat korkeimman hallinto-oikeuden mukaan perintö- ja lahjaverolain 55 §:ssä tarkoitettua yritysvarallisuutta.

KHO 2009 T 1491 (julkaisematon). A Oy harjoitti leipomotoimintaa ja sen taseen loppusummasta 60 prosenttia muodostui henkilökohtaiseen tulolähteeseen kuuluviksi katsotuista varoista, jotka oli katsottu hankitun elinkeinotoiminnasta saaduilla tuloilla. Henkilökohtaisen tulolähteen tulos oli vähäinen liikevaihtoon verrattuna. Myös henkilökohtaisen tulolähteen varat katsottiin yritysvarallisuudeksi.

Ratkaisuissa KHO 2006 T 3565, KHO 2006 T 3568 ja KHO 2008 T 57, korkein hallinto-oikeus oli katsonut TVL-varallisuuden kuuluvan huojennuksen piiriin, koska se ei muodostanut *huomattavaa* osaa osakeyhtiön kokonaisvaroista. Tällaisten varojen suhteellinen osuus mainittiin ainoastaan ratkaisussa KHO 2006 T 3565, jossa osuus oli 4,36 prosenttia. Kahdessa muussa tapauksessa KHO 2006 T 3566 ja KHO 2009 T 1491, joissa TVL-varallisuuden tai elinkeinotoimintaan kuulumattoman sijoitusvarallisuuden⁸¹ osuus oli taseen loppusummasta 62 ja 60 prosenttia, KHO vaikuttaisi pitäneen osuutta huomattavana, koska näiden varojen kuulumista huojennuksen piiriin perusteltiin muulla tavoin. Ratkaisussa KHO 2006 T 3566 merkitystä vaikuttaisi olleen ainakin sillä, että elinkeinotoiminnan osuus liikevaihdosta oli 67 prosenttia, jolloin vastaavasti TVL-tulolähteen toiminnan osuus liikevaihdosta

⁸¹ Hallituksen esityksen HE 53/2008 vp (s. 5) mukaan ratkaisussa KHO 2006 T 3566 arvopaperikauppaa oli tuloverotuksessa käsitelty muun liiketoiminnan ohella elinkeinotoimintana. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisunsa KHO 2018:163 yhteydessä esittämä kuvaus tapauksesta viittaa kuitenkin siihen, ettei toimintaa olisi pidetty huojennussäännösten tarkoittamana yritystoimintana.

oli vain 33 prosenttia. Ratkaisussa KHO 2009 T 1491, merkitystä vaikuttaisi olleen sillä, että TVL-varallisuus oli hankittu elinkeinotoiminnasta saaduilla tuloilla ja sillä, että TVL-tulolähteen tulos oli vähäinen kokonaisliikevaihtoon verrattuna.

Muun muassa näiden julkaisemattomien ratkaisujen sekä edellä mainittujen lainvalmisteluaineistojen myötä Verohallinnon ohjeistuksessa päädyttiin tulkintaan, jonka mukaan huojennus voidaan jättää myöntämättä TVL-varallisuuden osalta tilanteissa, joissa pääosa yhtiön varoista kuuluu TVL-tulolähteeseen ja TVL-varallisuutta ei ole hankittu yhtiön elinkeinotoiminnasta saaduilla tuloilla. Huojennusta ei myöskään myönnetä sellaisen omaisuuden osalta, joka on siirretty yhtiöön pelkästään veroedun saamiseksi.⁸² Myös oikeuskirjallisuudessa, usein Verohallinnon ohjeisiin ja edellä mainittuihin KHO:n julkaisemattomiin ratkaisuihin viitaten, on omaksuttu Verohallinnon ohjeistusta vastaava kanta: jos pääosa (vähintään puolet) varallisuudesta kuuluu EVL-tulolähteeseen, huojennus myönnetään kaikkeen varallisuuteen. Jos taas pääosa (yli puolet) kuuluu TVL-tulolähteeseen (nyk. muun omaisuuden omaisuuslajiin), kohdistuu huojennus myös tähän varallisuuteen, mikäli varat on hankittu elinkeinotoiminnasta syntyneillä tuloilla.⁸³ Huojennus kohdistuu siten lähtökohtaisesti myös yhtiön voittovaroilla hankittuun, elinkeinotoimintaan liittymättömään sijoitusluontoiseen varallisuuteen, vaikka nämä varat muodostaisivat huomattavan osan yhtiön kokonaisvarallisuudesta.

Miksei TVL-varallisuutta ja EVL-tulolähteeseen kuuluneita tauluja ja juhlarahoja sitten ratkaisussa KHO 2018:163 hyväksytty huojennuksen piiriin? Elinkeinotoiminnan ulkopuoliset varat oli tapauksen KHO 2009 T 1491 tavoin hankittu elinkeinotoiminnan varoilla ja kyseisen ratkaisun sekä ratkaisun KHO 2006 T 3566 tavoin TVL-tulolähteen osuus liikevaihdosta tai kokonaistuloksesta oli vähäinen.⁸⁴ Elinkeinotoiminnan ulkopuolisten varojen osuus yhtiön kokonaisvaroista oli kuitenkin tapauksessa KHO 2018:163 poikkeuksellisen suuri ja on

⁸² Ks. kaikki vuosina 2010–2020 voimassa olleet, vanhat sukupolvenvaihdosta koskevat Verohallinnon ohjeet: VH 2010, kohta 2.5.6.4; VH 2011a, kohta 2.5.6.4; VH 2011b, kohta 2.5.6.4; VH 2013, kohta 2.5.6.4; VH 2017, kohta 2.5.5. Ennen julkaisemattomia ratkaisuja annetun Verohallituksen ohjeessa (Verohallitus 2004, kohta 1.3.7.4) sen sijaan linjattiin, että jos yhtiön varoista huomattava osa kuului TVL –tulolähteeseen, voitiin lahjaverotusta toimitettaessa katsoa, että TVL –tulolähteeseen kuuluva omaisuus ei kuulunut huojennuksen piiriin. Valtiovarainvaliokunnan mietinnössään VaVM 44/2005 esittämä lausuma, jossa se korosti lainsäätäjän nimenomaista tahtoa ja kehotti Verohallitusta tarkistamaan ohjeistustaan vaikuttaisi kuitenkin kohdistuvan tähän ohjeeseen, jonka vuoksi ohjeen mukaisen lausuman ei käytännössä voida katsoa vastaavan yleistä tulkintalinjaa seuraavaan ohjeen antamiseen (17.3.2010) asti.

⁸³ Ks. esim. *Juusela–Tuominen* 2018, s. 176–177 & *Immonen–Lindgren* 2017, s. 166–167.

⁸⁴ Arviointi tapausten välillä tosin hieman eroaa siinä, että ratkaisussa KHO 2006 T 3566 vertailun kohteena on TVL-tulolähteen osuus liikevaihdosta, kun taas ratkaisussa KHO 2009 T 1491 vertailun kohteena oli TVL-tulot ja kokonaisliikevaihto ja ratkaisussa KHO 2018:163 TVL-tulot ja EVL-tulot.

selvää, että nämä varat muodostivat *huomattavan* osan osakeyhtiön kokonaisvaroista. Tällä ei tosin aikaisemman oikeuskäytännön tai Verohallinnon ohjeiden mukaan olisi pitänyt olla merkitystä, koska varat oli hankittu elinkeinotoiminnasta saaduilla tuloilla. Varojen poikkeuksellisen suuren osuuden lisäksi KHO katsoo merkitystä olevan myös sillä, ettei ollut osoitettu, että yhtiö tarvitsisi tätä varallisuutta elinkeinotoiminnan harjoittamiseen tai sen jatkamiseen tai työpaikkojen turvaamiseen yrityksen sukupolvenvaihdoksen yhteydessä. Korkein hallinto-oikeus viittaa tältä osin huojennussäännösten tarkoitukseen eli yritystoiminnan jatkuvuuden ja työpaikkojen vaarantumisen estämiseen ja katsoo, että huojennuksen tarkoituksen vastaisena olisi pidettävä sitä, että veronhuojennus kohdistuu *pääasiallisesti* sellaiseen varallisuuteen, joka ei välillisestikään palvele yritystoimintaa ja sen jatkamista. Sitä, tarkoittaako KHO pääasiallisella yli puolta vai jotain tätä enemmän, ei ratkaisun perusteella voida päätellä.

Yritystoiminnan jatkamisen osalta KHO viittaa PerVL 55.1 §:n 2 kohtaan, jonka mukaan huojennuksen myöntämisen edellytyksenä on se, että verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadussa yrityksessä. Merkitystä vaikuttaisi olleen lisäksi sillä, että yhtiön toiminta perustui pääosin sen omistajan työpanokseen⁸⁵. Lopulta KHO toteaa ratkaisussaan seuraavasti:

”Kun yhtiön varallisuus koostuu lähes täysin sen elinkeinotoiminnan ulkopuolisista varoista, joille ei ole osoitettu edellä mainittua tarkoitusta, myös verovelvollisten yhdenvertaisuus huomioon ottaen näissä olosuhteissa yhtiön edellä mainittuja varoja ei ole pidettävä perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettuina varoina. Tästä seuraa, ettei kysymyksessä olevia, valituksessa tarkoitettuja varoja tule ottaa huomioon laskettaessa osakeyhtiön yritysvarallisuutena maksuunpanematta jäävän veron osaa perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 2 momentin mukaisesti.”

Lausumasta mielenkiintoisen ja jopa kyseenalaisen tekee se seikka, että KHO sulki elinkeinotoiminnan ulkopuoliset varat huojennuksen piirin ulkopuolelle koska se katsoi, ettei varoja ollut pidettävä jatkamisvaatimusta koskevassa PerVL 55.1 §:n 2 kohdassa

⁸⁵ Ratkaisussa on viitteitä myös siitä, että merkitystä oli myös sillä, että lahjasaajat olivat alalle kouluttamattomia ja alalla työskentelemättömiä. Ratkaisun KHO 2006 T 3566 osalta KHO tuo esiin sen, että toinen lahjansaajista oli lääkäri, joten tällä seikalla on saattanut olla vaikutusta kyseisen ratkaisun lopputulokseen.

tarkoitettuina varoina – siis sellaisina, joilla yritystoimintaa jatketaan⁸⁶. Vasta tämän jälkeen KHO viittaa PerVL 55.2 §:n tarkoittamaan yritysvarallisuuteen. Koska yritysvarallisuuden käsitteen sisältöön otetaan kantaa epäsuorasti jatkamisvaatimusta koskevan säännöksen kautta, jättää lausuma epäselväksi sen, ottaako KHO oikeastaan edes kantaa PerVL 55.2 §:n yritysvarallisuuden käsitteen sisältöön. Tätä epäselvyyttä korostaa eri mieltä olleiden jäsenten lausunto, jossa he aiheellisesti katsovat, ettei jatkamisvaatimusta koskeva kysymys ollut asiassa ratkaistavana. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön ilmoitettua valituksessaan riidattomaksi muun muassa PerVL 55.1 §:n 2 kohdan jatkamisvaatimuksen täyttymisen, minkä vuoksi ratkaistavana oleva kysymys koski huojennuksen laskemista koskevaa PerVL 55.2 §:ä ja sen sisältämän yritysvarallisuuden käsitteen sisältöä. Lainsäätäjän tarkoitukseen ja oikeuskäytäntöön viitaten eri mieltä olleet jäsenet katsovat, että myös osakeyhtiön elinkeinotoiminnan ohella erillisenä tulolähteenä verotetun sijoitustoiminnan varat kuuluvat huojennuksen piiriin riippumatta siitä, kuinka suuren osan yhtiön kokonaisvaroista tällaiset varat muodostavat, ja että tästä voidaan poiketa lähinnä vain, jos sijoitustoiminnan varat eivät ole peräisin yrityksen elinkeinotoiminnasta tai jos jossain tapauksessa on muutoin ryhdytty erityisiin toimiin pelkästään veroedun saamiseksi. Tämän vuoksi huojennus olisi tullut myöntää koko B Oy:n varallisuuden osalta.

Huomionarvoista ratkaisussa on myös se, että yhtenä perusteena elinkeinotoiminnan ulkopuolisten varojen jättämiselle huojennuksen piirin ulkopuolelle KHO:n enemmistö viittaa verovelvollisten yhdenvertaisuuteen. Viittaus ja yhdenvertaisuuden merkitys ratkaisun lopputuloksen kannalta jää kuitenkin epäselväksi, koska viittausta ei avata perusteluissa millään tavalla. Ratkaisussa ei myöskään mainita yhdenvertaisuutta koskevaa PL 6 §:ä.⁸⁷

⁸⁶ PerVL 55.1 §:n 2 kohdan mukaan osa perintö- tai lahjaverosta jätetään maksuunpanematta, jos verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadussa yrityksessä. Oleellisena jatkamisvaatimuksen täyttymisen kannalta on pidetty sitä, että luovutuksensaaja osallistuu henkilökohtaisesti liiketoiminnan johtamiseen perinnöksi tai lahjaksi saadussa yrityksessä (ks. esim. *Puronen* 2015, s. 636). Esimerkiksi hallituksen jäsenyys tai toimitusjohtajana toimiminen täyttää jatkamisvaatimuksen. Varojen luonteen merkitykseen ei jatkamisvaatimuksen täyttymisen kannalta ole ratkaisun KHO 2018:163 tavoin juuri otettu kantaa, vaan huomiota on kiinnitetty perinnön- tai lahjansaajan toimiin ja asemaan yhtiössä.

⁸⁷ Eri mieltä olleet jäsenet sen sijaan avaavat tarkemmin yhdenvertaisuuden ja nimenomaan PL 6 §:n tarkoittaman yhdenvertaisuuden merkitystä tapauksessa, mutta päätyvät lopulta siihen, ettei aiemmin noudatetusta tulkinnasta poikkeamiselle ole riittäviä verovelvollisten yhdenvertaiseen kohteluun tukeutuvia perusteita. *Nykänen* (2019) katsoo, että korkein hallinto-oikeus päätyi yrityksen käsitteen tulkinnassa yhdenvertaisuuden kannalta perusoikeusmyönteiseen tulkintaan (s.8). Vaikuttaisi kuitenkin siltä, että *Nykänen* tarkoittaa yritysvarallisuuden käsitettä, koska KHO toteaa ratkaisussaan, että yhtiötä oli pidettävä PerVL 55.1 §:ssä tarkoitettuna yrityksenä. KHO:n esitystavan vuoksi ei nähdäkseen voida kuitenkaan pitää selvänä, että KHO tulkitse yritysvarallisuuden (tai yrityksen) käsitettä perusoikeusmyönteisellä tavalla, koska varojen kuuluminen huojennuksen piiriin evättiin jatkamisvaatimusta koskevan PerVL 55.1 §:n 2 kohdan perusteella. Sitä, miksi KHO perusti

Mikä sitten on ratkaisun KHO 2018:163 merkitys oikeusohjeena sen kannalta, miten yritysvarallisuuden käsitettä tulisi tulkita ja mitä varoja huojennuksen piiriin lukea? Tapaukseen liittyvien erityispiirteiden ja edellä mainittujen, KHO:n perusteluihin liittyvien epäselvyyksien vuoksi ratkaisusta tuskin voidaan johtaa kovinkaan yleistettävää oikeusohjetta⁸⁸. Ratkaisun perusteella on vaikea vetää johtopäätöksiä siitä, mikä KHO:n esittämien perusteluiden keskinäinen painoarvo päätöksen kannalta lopulta oli. Oliko ratkaisevaa se, että elinkeinotoiminnan ulkopuolisten varojen osuus oli niin merkittävä vai se, etteivät nämä varat välillisestikään palvelleet yritystoimintaa vai näiden seikkojen yhteisvaikutus? Ja kuinka suuri merkitys oli sillä, että yhtiön toiminta perustui suurissa osin sen omistajan työpanokseen? Entä mikä merkitys yhdenvertaisuudella ratkaisun lopputuloksen kannalta lopulta oli? Kuten *Lindgren* (2019) varsin osuvasti toteaa: ”--- vuosikirjaratkaisun voidaan nähdä ennakoitavuuden näkökulmasta herättävän enemmän kysymyksiä kuin antavan niihin vastauksia”⁸⁹.

Ratkaisu on kuitenkin merkittävä ensinnäkin siksi, että sen perusteella yhtiön taseen avaaminen on tietyin edellytyksin mahdollista. Aiemmissa KHO:n ratkaisuissa tasetta ei avattu. Ratkaisu on myös ensimmäinen huojennussäännöksiä koskeva ratkaisu – tai ainakin julkaistu ratkaisu – jossa verovelvollisten yhdenvertaisuudella oli ratkaisun kannalta merkitystä⁹⁰. Korkein hallinto-oikeus otti ratkaisussa myös aiempaa selvemmin huomioon huojennussäännösten tavoitteet ja tarkoituksen. Ratkaisu vaikuttaisi joka tapauksessa tiukentaneen tulkintaa siitä, mitä varoja huojennuksen piiriin kuuluu. Tämä ilmenee esimerkiksi Verohallinnon tuoreimmasta, ratkaisun jälkeen annetusta ohjeesta, jonka mukaan myös yhtiön

ratkaisunsa jatkamisvaatimusta koskevaan säännökseen eikä yritysvarallisuuden käsitteeseen, voidaan vain arvailla. Yksi mahdollisuus on se, ettei yritysvarallisuuden käsitettä ollut lainsäätäjän ilmaiseman tarkoituksen vuoksi mahdollista tulkita siten, että elinkeinotoiminnan ulkopuoliset varat olisi voitu tapauksessa jättää huojennuksen ulkopuolelle. Kun huojennuksen kohdistuminen näihin varoihin haluttiin kuitenkin muun muassa yhdenvertaisuuteen liittyvistä syistä estää, tuli ratkaisulle löytää muu perusta. Ehkä kyse oli siten jatkamisvaatimusta koskevan PerVL 55.1 §:n 2 kohdan tulkinnasta, jonka avulla välillisesti tulkittiin yritysvarallisuuden käsitettä perusoikeusmyönteisellä tavalla. Yhtä hyvin on mahdollista, ettei yritysvarallisuuden käsitteellä ollut tapauksessa merkitystä.

⁸⁸ Näin osittain myös *Lindgren* 2019, s. 566, jossa *Lindgren* puhuu ratkaistavana olevan asian erityispiirteistä, muttei ainakaan nimenomaisesti viittaa KHO:n perusteluiden epäselvyyteen.

⁸⁹ Näin myös esim. *Lindgren* 2019, s. 566. Myös eri mieltä olleet KHO:n jäsenet katsovat, että ratkaisu on ongelmallinen ennustettavuuden ja oikeusvarmuuden kannalta ja, että enemmistön omaksuma näkemys on omiaan johtamaan käytännössä vaikeuksiin lakia sovellettaessa.

⁹⁰ Perustuslain 6 §:n yhdenvertaisuuden merkitystä huojennussäännösten soveltamisedellytysten kannalta oli tätä ennen arvioitu ratkaisussa KHO 2011:1, jossa yhdenvertaisuudella ei kuitenkaan ollut vaikutusta ratkaisun lopputulokseen.

yrittötoiminnan voittovaroilla hankitut sijoitusvarat voidaan rajata huojennuksen ulkopuolelle, jos niiden osuus yhtiön kokonaisvaroista on huomattavan suuri eikä niille ole yhtiön yrittötoiminnassa tarvetta⁹¹. Sijoitusvaroja ei tällaisessa tilanteessa voida ohjeen mukaan pitää huojennuksessa tarkoitettuna yrittövarallisuutena⁹². Aiempiin ohjeisiin ei tällaista rajoitusta sisältynyt, vaan ratkaisevaa oli ainoastaan se, oliko varat hankittu elinkeinotoiminnasta saaduilla tuloilla.

Yhteenvetona siitä, mihin kaikkeen yrityksen varallisuuteen huojennus pääsääntöisesti myönnetään, voidaan esittää seuraavaa:

1. Jos pääosa varallisuudesta on elinkeinotoimintaan kuuluvaa – siis sellaista, joka ennen tulolähdejaon poistumista olisi kuulunut EVL-tulolähteeseen – huojennus kohdistuu yhtiön kaikkeen varallisuuteen.
2. Jos pääosa varallisuudesta on elinkeinotoimintaan liittymätöntä – aiemmin pääosin TVL-tulolähteeseen kuulunutta ja nykyään muun omaisuuden omaisuuslajiin kuuluvaa – huojennus kohdistuu lähtökohtaisesti myös tuohon varallisuuteen, jos varat on hankittu elinkeinotoiminnasta saaduilla tuloilla. Ratkaisu KHO 2018:163 huomioden tämä ei kuitenkaan välttämättä riitä.
3. Huojennus kohdistuu aina vähintään elinkeinotoimintaan liittyvään varallisuuteen⁹³.

Pääosalla on katsottu tarkoitettavan vähintään 50 prosenttia yhtiön varoista, kun varat arvostetaan tasearvoihin.⁹⁴ Tulkinta on ratkaisun KHO 2018:163 myötä epäselvä siis ennen kaikkea kohdan 2 mukaisessa tilanteessa. Jää nähtäväksi, voiko ratkaisulla olla merkitystä myös kohdan 1 mukaisissa tilanteissa. Tapauksessa osa elinkeinotoimintaa välillisestikään palvellemattomista varoista kuului yhtiön EVL-tulolähteeseen, mutta ne jätettiin silti huojennuksen piirin ulkopuolelle. Koska KHO piti merkityksellisenä sitä, etteivät varat edes välillisesti palvelleet yrittötoimintaa, on olemassa mahdollisuus, että jatkossa merkitystä saattaisi olla

⁹¹ VH 2020, kohta 2.5.5.

⁹² VH 2020, kohta 2.5.5.

⁹³ Ei kuitenkaan välttämättä silloin, kun kyseessä on konsernin emoyhtiö ja liiketoiminnan osuus konsernissa on vähäinen (ks. esim. KHO 2018:160).

⁹⁴ Ks. esim. *Juusela–Tuominen* 2018, s. 177–178 ja s. 249, jossa he viittaavat KHO:n julkaisemattomaan ratkaisuun KHO 2009 T 1491, jossa TVL-tulolähteen varojen osuus määritettiin tasearvojen perusteella. Esim. *Immonen ja Lindgren* (2017, s. 167) puhuvat *merkittävästä* osasta ja KHO *huomattavasta* osasta. Nämäkin vaikuttaisivat tarkoittavan vähintään 50 prosenttia.

enemmänkin varallisuuserien tosiasialliselle luonteelle ja niiden tarpeellisuudelle elinkeinotoiminnassa kuin sille, mihin omaisuuslajiin ne kuuluvat.

2.2.2 Huojennuksen määrä ja sen laskeminen

Perintö- ja lahjaverolain pääsäännön eli PerVL 9.1 §:n mukaan veron perusteeksi pannaan omaisuuden käypä arvo, jolla tarkoitetaan omaisuuden todennäköistä luovutushintaa. Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n soveltuessa perintönä tai lahjana saatuun varallisuuteen osa käyvän arvon mukaan lasketusta perintö- tai lahjaverosta jätetään maksuunpanematta. PerVL 55.2 §:n (22.12.2005/1144) mukaan:

Maksuunpanematta jätettävän veron osan laskemiseksi vähennetään tämän lain mukaan määrätystä verosta vero, joka perintöosuudesta tai lahjasta olisi määrättävä, jos --- muuhun yritykseen kuin maatalaan kuuluva yritysvarallisuus arvostettaisiin määrään, joka vastaa 40 prosenttia verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavien tai noudatettujen, varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain (1142/2005) 3 ja 4 luvun mukaisten perusteiden mukaisesta määrästä. Osakeyhtiön yritysvarallisuus arvostetaan määrään, joka vastaa 40 prosenttia mainitun lain 4 ja 5 §:n mukaisten perusteiden mukaan lasketusta määrästä.

Jos PerVL 55.2 §:ssä tarkoitettu erotus on suurempi kuin käyvän arvon mukaan lasketun veron 850 euron ylimenevä osa, jätetään maksuunpanematta viimeksi mainittu (PerVL 55.4 §, 22.12.2005/1144). Maksuunpantavan veron laskemiseksi tulee siis laskea kaksi eri erotusta: käyvän arvon mukaan määräytyvän ja PerVL 55.2 §:n mukaisen laskentakaaavan mukaan määräytyvän veron erotus sekä käyvän arvon mukaan määräytyvän veron ja 850 euron (PerVL 55.4 §) erotus. Maksuunpantavan veron määrä saadaan, kun pienempi näistä erotuksista vähennetään käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Veron perusteena osakeyhtiön osakkeita koskevissa huojennustilanteissa on siis 40 prosenttia ArVL 4 tai 5 §:n mukaisesta vertailuarvosta – kuitenkin niin, että vero on aina vähintään 850 euroa.

Julkisesti noteeratun osakeyhtiön osakkeen vertailuarvo on ArVL 4 §:n mukaan 70 prosenttia arvopaperin tilinpäätöspäivän mukaisesta päätöskurssista. Verohallinnon ohjeen mukaan huojennuksen laskemiseksi käytetään kuitenkin 70 prosenttia *lahjoitushetken mukaisesta*

päätöskurssista⁹⁵. Saman voidaan katsoa koskevan perintötilanteita, jolloin käytettäisiin kuolinpäivän päätöskurssia. Muun kuin julkisesti noteeratun yhtiön osakkeen vertailuarvo lasketaan ArvL 5 §:n mukaan. Vertailuarvo on pääsääntöisesti käypää arvoa selvästi alempi⁹⁶.

Esimerkki

I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen saa lahjana muun kuin julkisesti noteeratun osakeyhtiön koko osakekannan, jonka käypä arvo on 2 000 000 euroa ja jonka ArvL 5 §:n mukaan määräytyvä vertailuarvo on 1 500 000 euroa, josta 40 prosenttia on 600 000 euroa (*spv-arvo*).

Erotus 1:

Lahjavero 2 000 000 eurosta ⁹⁷	312 100 euroa
– Lahjavero 600 000 eurosta ⁹⁸	–82 100 euroa
= Erotus 1	230 000 euroa

Erotus 2:

Lahjavero 2 000 000 eurosta	312 100 euroa
	–850 euroa
= Erotus 2	311 250 euroa

Maksuunpantava vero:

Lahjavero 2 000 000 eurosta	312 100 euroa
– Erotuksista pienempi (maksuunpanematta jätettävä vero)	–230 000 euroa
= Maksuunpantava vero	82 100 euroa

Ilman huojennusta maksuunpantava vero laskettaisiin pääsäännön mukaan, jolloin se olisi 312 100 euroa eli 15,6 prosenttia varallisuuden käyvästä arvosta. Maksuunpantava vero huojennusta sovellettaessa on esimerkkitapauksessa 82 100 euroa eli 4,1 prosenttia

⁹⁵ VH 2020, kohta 2.5.5.

⁹⁶ Ks. esim. HE 364/2014 vp, s. 2: ”Arvostamislain mukaiset arvot ovat usein huomattavasti perintö- ja lahjaverotuksessa muutoin käytettäviä käypiä arvoja alempia.” & VaVM 46/2014 vp s. 2: ”--- varojen arvostamista koskevan lain mukainen arvostustaso on huomattavasti käypää arvoa alempi.” Ks. myös HE 53/2008 vp, s. 3.

⁹⁷ PerVL 19 a § (21.12.2016/1320): veron vakioerä osuuden alarajan (1 000 000 euroa) kohdalla 142 100 euroa + 17 prosenttia ylimenevästä osasta (1 000 000 euroa), yhteensä 312 100 euroa.

⁹⁸ PerVL 19 a §: veron vakioerä osuuden alarajan (200 000 euroa) kohdalla 22 100 euroa + 15 prosenttia ylimenevästä osasta (400 000 euroa), yhteensä 82 100 euroa.

varallisuuden käyvästä arvosta ja 26,3 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Huojennuksen määrä on siis 73,7 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.

Muun kuin julkisesti noteeratun osakeyhtiön osakkeen vertailuarvon laskeminen

Muun kuin julkisesti noteeratun osakeyhtiön osakkeen vertailuarvo lasketaan ArvL 5.1 §:n mukaan noudattaen *matemaattisen arvon* laskemista koskevia säännöksiä 2–5 momentissa säädetyin poikkeuksin.

Matemaattinen arvo

Matemaattinen arvo lasketaan ArvL 2.1 §:n mukaan *verovuotta edeltävän vuoden yhtiön tilinpäätöksen mukaisen tarkistetun nettovarallisuuden perusteella*. Esimerkiksi verovuoden 2020 matemaattinen arvo lasketaan siis 31.12.2019 tilinpäätöksen perusteella. Nettovarallisuus saadaan vähentämällä yhtiön varoista yhtiön velat (ArvL 2.1 §). Yhtiön varoja ovat ArvL 2.2 §:n mukaan yhtiön käyttö-, vaihto-, sijoitus- ja rahoitusomaisuus sekä muu sellainen omaisuus ja sellaiset pitkävaikutteiset menot, joilla on varallisuusarvoa⁹⁹ Varoina ei pidetä laskennallisia verosaamisia (ArvL 2.4 §).

Lähtökohtana rahoitus-, vaihto- ja sijoitusomaisuuden arvostamisessa on omaisuuden hankintameno (ArvL 3 § 1–3 mom.). Rahoitusomaisuuteen kuuluva saaminen arvostetaan nimellisarvoon (ArvL 3.1 §). Käyttöomaisuuden sekä sellaisten pitkävaikutteisten menojen, joilla on varallisuusarvoa, arvoksi katsotaan verovuoden päättyessä tuloverotuksessa poistamatta oleva arvo (ArvL 3.4 §).¹⁰⁰ Elinkeinotoiminnan tulolähteen muuhun omaisuuteen sekä muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat varat arvostetaan ArvL 3.8 §:n mukaan

⁹⁹ Varallisuusarvon vaatimuksen takia nettovarallisuuteen ei lukeudu kaikki tasearvoa omaava varallisuus. Sellaisilla kuluilla, jotka taseeseen aktivoinnin sijasta voitaisiin vähentää vuosikuluina, ei lähtökohtaisesti ole varallisuusarvoa (ks. esim. Viitala 2018, s. 38). Esimerkiksi perustamis- ja järjestelymenoilla, mainosmenoilla tai koulutusmenoilla ei ole katsottu olevan varallisuusarvoa, vaikka ne olisikin aktivoitu taseeseen. Myös liiketoiminnan kehittämiseen tähtävien tutkimusmenojen on katsottu lähtökohtaisesti olevan vailla varallisuusarvoa. (Ks. esim. Kukkonen–Walden 2014, s. 71) Vrt. kuitenkin KHO 2014:120, jossa taseeseen aktivoiduilla pitkävaikutteisilla tuoteprojektien kehittämismenoilla katsottiin olevan varallisuusarvoa.

¹⁰⁰ Muuhun kuin vaihto- tai sijoitusomaisuuteen kuuluvat julkisesti noteeratut arvopaperit ja sijoitusrahasto-osuudet sekä julkisesti noteeraamattoman yhtiön osakkeet arvostetaan niiden yhteenlaskettuun verovuotta edeltävän vuoden vertailuarvoon, jos se on niiden yhteenlaskettua poistamatonta hankintamenoa suurempi (ArvL 3.6 §). Muuhun kuin vaihto- ja sijoitusomaisuuteen kuuluvan kiinteistön, rakennuksen ja rakennelman sekä metsän ja maatalousmaan arvostamista koskevista poikkeuksista säädetään ArvL 3.5 §:ssä.

soveltuvin osin vastaavalla tavalla kuin edellä mainitut. Nettovarallisuutta laskettaessa otettiin jo ennen tulolähdejako uudistusta huomioon kaikki yrityksen varallisuus tulolähteestä riippumatta¹⁰¹.

Velkana pidetään ArvL 2.3 §:n mukaan taseen vastattaviin vieraaseen pääomaan merkittviä eriä sekä pääomalainaa silloin, kun se on taloudelliselta luonteeltaan vierasta pääomaa¹⁰². Laskennallisia verovelkoja ei pidetä yhtiön velkana (ArvL 2.4 §). Velat arvostetaan pääsääntöisesti niiden nimellisarvoon (ArvL 8 §).

Osakkeen matemaattinen arvo lasketaan ArvL 9 §:n pääsäännön mukaan jakamalla edellä mainituin tavoin laskettu nettovarallisuuden määrä yhtiön ulkona olevien osakkeiden lukumäärällä. Yhtiön lunastamat ja muutoin hankkimat omat osakkeet jätetään siten huomioimatta. Uuden yhtiön, jonka ensimmäinen tilikausi ei ole päättynyt ennen verovuoden alkua, osakkeen matemaattiseksi arvoksi katsotaan kuitenkin osakkeen nimellisarvo tai sen puuttessa kirjanpidollinen vasta-arvo taikka yhtiön tai sen osakkaan vaatiessa edellisiä korkeampi osakkeen merkintähinta (ArvL 10 §).

Vertailuarvo

Julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön osakkeen vertailuarvo – eli arvo, jota PerVL 55.2 §:ssä tarkoitetaan – saadaan, kun matemaattiseen arvoon sovelletaan ArvL 5 §:n 2–5 momenttien sisältämiä poikkeuksia. Huojennussäännösten kannalta merkittävin näistä poikkeuksista on ArvL 5.2 §:n ns. *jarrusääntö*, jonka mukaan vertailuarvo saa olla enintään 50 prosenttia edellisen vuoden vertailuarvosta. Jos siis julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön arvostamislain mukaisesti laskettu matemaattinen arvo olisi esimerkiksi 500 000 euroa, mutta edellisen vuoden vertailuarvo vain 100 000 euroa, olisi tarkasteltavan vuoden vertailuarvo ArvL 5.2 §:n mukaan ainoastaan 150 000 euroa. Jarrusäännön vaikutus saattaa tosiasiallisesti olla hyvinkin merkittävä, koska säännös on saattanut vaikuttaa jo vertailun kohteena olevaan edellisen vuoden vertailuarvoon. Tämä ketju voi jatkua jopa yrityksen perustamiseen saakka, koska vertailuarvo määritetään vuosittain. Uuden yhtiön osakkeen

¹⁰¹ ArvL 3.8 §:n aiempi sanamuoto: *Muuhun kuin elinkeinotoimintaan kuuluvat varat arvostetaan vastaavasti soveltuvin osin tässä pykälässä tarkoitetulla tavalla.*

¹⁰² ArvL 2.3 §:n 1–2 kohdat sisältävät lisäksi joitain vakuutus- ja eläkevakuutustoimintaa harjoittavia yhteisöjä koskevia poikkeuksia.

matemaattiseksi arvoksi katsotaan ArVL 10 §:n mukaan nimellisarvo tai sen puuttuessa kirjanpidollinen vasta-arvo.¹⁰³ Perustamisvaiheessa osakepääomaan kirjattu määrä vastaa lähtökohtaisesti kaikkien osakkeiden yhteenlaskettua nimellisarvoa tai kirjanpidollista vasta-arvoa.¹⁰⁴ Julkisesti noteeraamattomalle osakeyhtiölle ei ole osakeyhtiölaissa (21.7.2006/624, jäljempänä OYL) säädetty vähimmäisosakepääomaa¹⁰⁵. Jos osakepääomaan kirjattaisiin perustamisvaiheessa esimerkiksi 1 000 euroa, voisi vertailuarvo kymmenen vuoden päästä olla enintään 57 665 euroa – riippumatta siitä, kuinka suuri yhtiön todellinen nettovarallisuus on.

Spv-arvo

Sukupolvenvaihdoshuojennussäännöstä sovellettaessa maksuunpantavan veron peruste on PerVL 55.2 §:n mukaan 40 prosenttia osakkeiden vertailuarvosta. Tästä arvosta käytetään tässä tutkielmassa nimitystä *spv-arvo*. Huojennussäännöstä sovellettaessa veron peruste määräytyy siis lähtökohtaisesti perintö- tai lahjaverovelvollisuuden alkamishetkeä edeltävän vuoden tilinpäätöksen osoittaman nettovarallisuuden perusteella.¹⁰⁶

¹⁰³ OYL 3:5 §:n 2. mom: Yhtiöjärjestyksessä voidaan määrätä yhtiön osakkeille nimellisarvo. Tällöin yhtiön kaikilla osakkeilla on oltava sama nimellisarvo.

¹⁰⁴ OYL 3:5 §:n 1. mom.: Osakkeesta yhtiötä perustettaessa ja uusia osakkeita annettaessa osakepääomaan merkittävästä määrästä (*kirjanpidollinen vasta-arvo*) säädetään 2 luvun 4 §:ssä ---. OYL 2:4 § (12.4.2019/512): Osakkeen merkintähinta merkitään osakepääomaan, jollei sitä ole perustamissopimuksessa tai yhtiöjärjestyksessä määrätty merkittäväksi osittain sijoitetun vapaan oman pääoman rahastoon taikka kirjanpitolaissa toisin säädetä. OYL 3:5 §:n 3. mom.: 3. mom: Jos yhtiön osakkeilla on nimellisarvo, yhtiötä perustettaessa osakepääomaan on merkittävä kunkin osakkeen osalta vähintään nimellisarvon määrä ---.

¹⁰⁵ Ennen OYL 1 luvun 3 §:n (12.4.2019/512) muutosta (voimaan 10.6.2019) julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön vähimmäisosakepääoma oli 2 500 euroa. Vanhan osakeyhtiölain (29.9.1978/734) voimassaoloaikana 1.1.1980–1.9.2006 vähimmäisosakepääoma vaihteli noin 2 500 euron (15 000 mk) ja noin 8000 euron (50 000 mk) välillä.

¹⁰⁶ Perintö- ja lahjaverolain 55.2 §:n sanamuodon mukaan yritysvarallisuus arvostetaan verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavien tai noudatettujen perusteiden mukaan. Tämän voisi myös katsoa viittaavan siihen, että huojennus tulisi laskea verovelvollisuuden alkamishetkeä edeltävää vuotta edeltävän vuoden tilinpäätöksen perusteella, koska perintö- tai lahjaverovelvollisuuden alkamista edeltäneen vuoden matemaattinen arvo ja vertailuarvo lasketaan edeltävää vuotta edeltävän vuoden tilinpäätöksen perusteella. Näin esimerkiksi huojennus lahjasta, joka annettaisiin vuoden 2020 aikana laskettaisiin 31.12.2018 tilinpäätökseen perustuvan nettovarallisuuden perusteella. Korkein hallinto-oikeus katsoi kuitenkin ratkaisussaan KHO 2002:17, että huojennus tuli laskea perintö- tai lahjaverovelvollisuuden alkamishetkeä edeltävän tilinpäätöksen perusteella. Tämä tulkintaohje sisältyi myös noin kaksi vuotta ratkaisun jälkeen annettuun Verohallituksen ohjeeseen (Verohallitus 2004, s. 20), jonka mukaan arvostuksen lähtökohdaksi tulisi asettaa lahjan saantopäivää lähinnä päättyneeltä tilikaudelta vahvistetun taseen varat ja velat. Tulkintaohje vahvistettiin epäsuorasti myös arvostamislain säätämistä koskevassa hallituksen esityksessä HE 144/2005 vp (s. 27), jossa todettiin, että silloisen verotuskäytännön mukaisesti arvostettavien varojen laajuus voitaisiin edelleen määrittää verovelvollisuuden alkamishetken mukaiseen arvoon, hyödyntäen yhtiön *viimeksi päättyneen tilikauden tilinpäätöstä*. Ratkaisun KHO 2002:17 ei ole katsottu poissulkevan spv-arvon laskemista myöskään välitilinpäätöksen perusteella (ks. esim. *Puronen* 2015, s. 646; *Immonen–Lindgren* 2017, s. 196 & *Juusela–Tuominen* 2018, s. 244). Vastaava tulkintaohje on sisältynyt myös kaikkiin arvostamislain säätämisen jälkeen annettuihin Verohallinnon ohjeisiin, joiden mukaan osakkeen spv-arvon laskemisessa käytetään sitä vertailuarvoa, joka on määritelty lahjoitushetken nähden *viimeisimmän* tilinpäätöksen perusteella (ks. esim. VH 2020, kohta 2.5.5).

Jos kaiken yrityksen varallisuuden ei katsota kuuluvan huojennuksen piiriin, jaetaan perintö tai lahja Verohallinnon ohjeen mukaan huojennettavaan ja huojennuksen ulkopuolelle jäävään osaan omaisuuden käypien arvojen suhteessa. Huojennuksen ulkopuoliseen omaisuuteen kohdistuvaa suhteellista osuutta pääsäännön mukaan määräytyvästä perintö- tai lahjaverosta ei huojenneta. Huojennus koskee siten huojennettavaan omaisuuteen kohdistuvaa suhteellista osaa pääsäännön mukaan määräytyvästä verosta. Jos yhtiön arvosta esimerkiksi puolet muodostuu muusta kuin huojennuksen piiriin luettavasta varallisuudesta, puolet käyvän arvon mukaisesta verosta kohdistetaan huojennuksen ulkopuolisiin varoihin ja huojennus myönnetään toiseen puolikkaaseen. Maksuunpanematta jätettävä vero lasketaan näissä tilanteissa siten, että huojennuksen ulkopuolelle jäävät varat poistetaan yhtiön nettovarallisuudesta ja vertailuarvo sekä spv-arvo lasketaan ainoastaan huojennuksen piiriin katsottavan varallisuuden osalta.¹⁰⁷

Esimerkki

Lahjoituksen kohteena on osakeyhtiön koko osakekanta, jonka käypä arvo on 2 000 000 euroa ja vertailuarvo 1 500 000 euroa. Huojennuksen ulkopuolelle jäävien varojen osuus yhtiön käyvästä arvosta on 1 500 000 euroa¹⁰⁸. Näiden varojen osuus vertailuarvosta on 1 000 000 euroa. Käyvän arvon mukaan määräytyvä vero 2 000 000 euron lahjasta on I-veroluokassa 312 100 euroa. Maksuunpanematta jätettävää osaa laskettaessa vertailuarvosta poistetaan huojennuksen ulkopuolisten varojen osuus, jolloin oikaistuksi vertailuarvoksi muodostuu 500 000 euroa ja spv-arvoksi 200 000 euroa. Spv-arvoon lisätään huojennuksen ulkopuolelle jäävien varojen käypä arvo (1 500 000 euroa), jolloin veron perusteena on 1 800 000 euroa ja määräytyvä lahjaveron on 278 100 euroa. Maksuunpanematta jätetään siten 34 000 euroa (312 100 euroa – 278 100 euroa).¹⁰⁹

¹⁰⁷ Ks. VH 2020, kohta 2.5.6.

¹⁰⁸ Ks. esim. KHO 2018:163, jossa huojennuksen ulkopuolelle jätettiin elinkeinotoiminnan ulkopuoliset varat, joiden osuus yhtiön taseen bruttovaroista oli kirjanpitoarvoltaan 81,7 prosenttia ja käyvältä arvoltaan 93 prosenttia.

¹⁰⁹ Ks. laskentakaava VH 2020, kohta 2.5.6, esimerkki 16.

Spv-arvon määrittämisessä ja huojennuksen laskemisessa otetaan Verohallinnon ohjeen mukaan huomioon myös esimerkiksi saannon kohteena oleviin osakkeisiin pidätetty osinko-oikeus tai osakkeiden merkittävästi poikkeavat oikeudet yhtiön varoihin.¹¹⁰

2.3 Maksuaikaa koskeva huojennus

PerVL 55.1 §:n soveltuessa verovelvollinen saa veron määrää koskevan huojennuksen lisäksi myös veron maksuaikaa koskevan huojennuksen. Perintö- ja lahjaverolain 56.1 §:n (11.6.2010/523) mukaan veron maksuaikaa pidennetään, jos yrityksestä tai sen osasta määrätyn (=maksuunpantavan¹¹¹) perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on 1 700 euroa. Vero, jonka maksamiseen on myönnetty pidennystä, kannetaan yhtä suurina, vähintään 850 euron määräisinä vuotuiserinä enintään kymmenen vuoden aikana eikä tältä maksuajalta ei peritä korkoa (PerVL 56.2 §, 24.4.2015/514). Esimerkiksi edellisessä luvussa esitetystä esimerkkitapauksessa, jossa huojennettu, maksuunpantava vero oli 82 100 euroa, kannettaisiin se 8 210 euron vuotuisina erinä kymmenen vuoden aikana.

Ensimmäinen erä on valtiovarainministeriön asetuksen veronkannosta 4.2 §:n (1363/2016, jäljempänä VvMA) mukaan suoritettava viimeistään sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä kuuden kuukauden kuluttua perintöverotuksen tai lahjaverotuksen toimittamispäivää seuraavan kuukauden alusta lukien. Jos verotuksen toimittamispäivä olisi siis esimerkiksi 12.4.2019, olisi ensimmäinen erä suoritettava viimeistään 1.11.2019. Loput erät on suoritettava vuoden välein edellisestä eräpäivästä (VvMA 4.2 §).

Perintö- tai lahjasaannosta, johon huojennussäännöksiä ei voida soveltaa, määräytyvä vero kannetaan VvMA 1.3 §:n mukaan kahtena eränä, jos veron määrä on 500 euroa tai

¹¹⁰ Ks. VH 2020, kohdat 2.5.5 ja 2.5.6. Kun luovuttajalle sovitaan luovutettuihin osakkeisiin osinko-oikeus, spv-arvosta vähennetään sama suhteellinen osa kuin osinko-oikeuden perusteella vähennetään osakkeiden käyvästä arvosta (kohta 2.5.6). Esimerkki erilaisista oikeuksista yhtiön varoihin: Osakeyhtiön osakekanta koostuu viidestä A-osakkeesta ja viidestä B-osakkeesta. A-osakkeiden osuus yhtiön varoihin ja varojenjako on kymmenkertainen suhteessa B-osakkeisiin. Yhtiön koko osakekannan yhteenlaskettu vertailuarvo on 1 100 000 euroa, josta yhden A-osakkeen osuus on siten 200 000 euroa ja yhden B-osakkeen 20 000 euroa. A-osakkeen spv-arvo on siten 80 000 euroa ja B-osakkeen 8000 euroa (kohta 2.5.5).

¹¹¹ Ks. esim. *Puronen* 2015, s. 660: ”Vaikka lakitekstissä nimenomaisesti puhutaan määrättävästä verosta, sen on tulkittu tarkoittavan maksuunpantavan veron määrää.”

enemmän¹¹². Useammassa erässä kannettavat verot kannetaan VvMA 1.1 §:n mukaan pääsääntöisesti samansuuruisina erinä. Edellisessä luvussa esitetystä esimerkkitapauksessa, jossa käyvän arvon mukaan määräytyvä vero oli 312 100 euroa, kannettaisiin se kahtena 156 050 euron eränä. Asetuksen 4.1 §:n mukaan ensimmäinen erä on maksettava viimeistään sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä kolmen kuukauden kuluttua perintöverotuksen tai lahjaverotuksen toimittamispäivää seuraavan kuukauden alusta lukien ja toinen erä viimeistään sen kalenterikuukauden ensimmäisenä päivänä, joka alkaa lähinnä viiden kuukauden kuluttua verotuksen toimittamispäivää seuraavan kuukauden alusta lukien. Jos verotuksen toimittamispäivä olisi esimerkiksi 12.4.2019, olisi ensimmäinen erä suoritettava viimeistään 1.8.2019 ja toinen erä 1.10.2019. Kannettavat erät ja niiden maksupäivät olisivat edellisessä luvussa esitetystä esimerkkitapauksessa seuraavat:

Esimerkki

I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen saa lahjaksi osakeyhtiön koko osakekannan, jonka käypä arvo on 2 000 000 euroa, vertailuarvo 1 500 000 euroa ja spv-arvo on 600 000 euroa. Käyvän arvon mukaan määräytyvä vero olisi 312 100 euroa. PerVL 55 §:n soveltuessa maksuunpantava vero olisi 82 100 euroa.

Veron peruste	Maksuunpantava vero	1. erä ja eräpäivä	2. erä ja eräpäivä
Käypä arvo	312 100 €	156 050 €, 1.8.2019	156 050 €, 1.10.2019
Spv-arvo	82 100 €	8 210 €, 1.11.2019	lopun erät 8 210 € vuosittain 1.11.

Kuten esimerkki osoittaa, maksuaikaetu antaa maksuunpanohuojennuksen lisäksi merkittävän lisäedun pääsäännön mukaan verotettavaan perintöön tai lahjaan nähden, joista määrätävä vero kannetaan kokonaisuudessaan viiden kuukauden sisällä verotuksen toimittamisesta, kun PerVL 55 ja 56 §:n soveltuessa korotonta maksuaikaa veron maksamiseksi saa enimmillään jopa kymmenen vuotta.

¹¹² Perintö- tai lahjaveron kanto toimitetaan PerVL 52.1 §:n (12.1.2018/17) mukaan siten, kuin veronkanto-laissa säädetään. Veronkantolain (12.1.2018/11) 15.1 §:n mukaan verojen kanto- ja maksuajat tai eräpäivät sekä kantoerien lukumäärän ja eräjaon perusteet säädetään valtiovarainministeriön asetuksella.

2.4 Huojennusedun menettäminen

Perintö- ja lahjaverolain 55.6 §:n mukaan maksuunpanematta jätetty vero pannaan maksettavaksi 20 prosentilla korotettuna, jos verovelvollinen luovuttaa pääosan yrityksestä tai sellaisen osasta, josta on myönnetty huojennus, ennen kuin viisi vuotta on kulunut perintö- tai lahjaverotuksen toimituspäivästä. Myös korotonta maksuaikaa koskeva etu menetetään: PerVL 56.4 §:n mukaan Verohallinto määrää kaikki maksamatta olevat maksuerät kannettavaksi seuraavan kantoerän yhteydessä, jos verovelvollinen luovuttaa pääasiallisen osan perinnöksi tai lahjasta saamastaan yrityksestä tai sen osasta, josta huojennus on myönnetty.

Luovutuksen käsitettä ei ole säännöksissä eritelty, joten niitä sovelletaan sekä vastikkeellisiin että vastikkeettomiin luovutuksiin.¹¹³ Lain sanamuoto ei tee eroa sen suhteen, onko luovutus vapaaehtoinen tai muusta syystä tapahtuva. Huojennussäännösten säätämistä koskevan hallituksen esityksen HE 290/1978 vp mukaan pääosan luovuttamisena pidetään sellaista pääasiallisen osan luovuttamista, joka tapahtuu toiminnan supistamiseksi¹¹⁴. Luovutuksella onkin katsottu tarkoitettavan vapaaehtoista luovuttamista eikä huojennusetua menetettävä, jos yritystoiminta joudutaan lopettamaan esimerkiksi konkurssin, pakkohuutokaupan tai pakkolunastuksen takia. Myöskään yritystoiminnan lopettamisen kannattamattomuuden, verovelvollisen kuoleman, sairauden tai tapaturman vuoksi ei ole katsottu johtavan huojennusedun menettämiseen. Huojennusta ei Verohallinnon ohjeen mukaan panna maksuun myöskään muun edellä mainittuihin syihin verrattavan pakottavan ja huojennusta vaadittaessa ennakoimattoman syyn vuoksi.¹¹⁵

Pääosalla tarkoitetaan yli puolta huojennuksen kohteena olevasta varallisuudesta. Tämä tarkoittaa pääsääntöisesti yli puolta perinnöksi tai lahjaksi saaduista osakkeista.¹¹⁶ Pääosan luovutuksella tarkoitetaan kuitenkin Verohallinnon ohjeen mukaan myös sen

¹¹³ Ks. esim. *Puronen* 2015, s. 653; *Immonen–Lindgren* 2017, s. 203 & *Juusela–Tuominen* 2018, s. 280.

¹¹⁴ HE 290/1978 vp, s. 8.

¹¹⁵ Ks. esim. *Puronen* 2015, s. 654–655 & VH 2020, kohta 2.5.7. Vastaavat poikkeukset sisältyivät jo Verohallituksen 24.6.2004 antamaan ohjeeseen (Verohallitus 2004, s. 22). Luovutuksen käsitteen sisältöä pyrittiin laajentamaan HE 53/2008 tarkentamaan Verohallituksen ohjetta vastaavaksi sisällyttämällä edellä mainitut kriteerit säännöksen sanamuotoon (HE 53/2008 vp, s. 22). Kyseinen hallituksen esitys kuitenkin peruttiin muista syistä eikä muutosta sittemmin ole tehty. Ks. myös Perintöverotuksen uudistamistoimikunta 1980, s. 89, jossa toimikunta katsoi jo pian huojennussäännösten säätämisen jälkeen, ettei huojennuksen menettämiseen johtavana luovutuksena tullut pitää konkurssia, pakkohuutokauppaa, pakkolunastusta tai yritystoiminnan lopettamista.

¹¹⁶ Ks. esim. *Lindgren* 2001, s. 141; *Juusela–Tuominen* 2018, s. 281 & VH 2020, kohta 2.5.7.

yritysvarallisuuden luovuttamista, jonka välilliseen omistamiseen osakkeet oikeuttavat.¹¹⁷ Jos pääosan luovutusta tarkasteltaisiin pelkästään osakkeiden luovutuksen perusteella, saataisi se johtaa huojennussäännösten tarkoituksen vastaisiin tilanteisiin. Esimerkiksi tilanteessa, jossa osakeyhtiö myy liiketoimintansa ja jakaa voittovarot osakkeenomistajille yhtiötä kuitenkaan purkamatta, saattaa osakkeenomistajan osakeomistus säilyä ennallaan, mutta käytännössä omistus kohdistuu toimimattomaan yhtiöön. Yhtiö voidaan myös muulla tapaa tyhjentää varallisuudesta.¹¹⁸ Koska huojennusetu on kohdistunut yhtiön osakkeisiin, joita ei ole luovutettu, ei huojennusedun menettämistä koskevan PerVL 55.6 §:n tarkoittama luovutusta sanamuodon mukaan tiukasti tulkiten tapahdu.

Tulkintaongelmia aiheutuu erilaisissa yritysjärjestelytilanteissa, joissa yritystoiminnan muoto jollain tavalla muuttuu. Yhtiö voi jakautua useammaksi uudeksi yhtiöksi, sulautua toiseen yhtiöön tai myydä osan liiketoiminnastaan toiselle yhtiölle. Osakeyhtiö voidaan myös purkaa. Näistä huojennusedun menettämisen kannalta selvimpänä tapauksena voidaan pitää yhtiön purkamista, joka merkitsee yhtiön lakkaamista ja huojennuksen kohteena olevista osakkeista luopumista¹¹⁹. Purkautumisenkaan ei kuitenkaan oikeuskäytännön perusteella ole automaattisesti katsottu johtavan huojennusedun menettämiseen. Ratkaisussa KHO 1993 B 538 huojennusetua ei menetetty, vaikka yhtiö purettiin.

KHO 1993 B 538. Verovelvollinen oli saanut perintö- ja lahjaverolain 63 a (nyk. 55 §) ja 63 b §:n (nyk. 56 §) mukaisen veronhuojennuksen ja veron maksuajan pidennyksen, kun hän oli ilmoittanut jatkavansa yhdessä sisarustensa kanssa perimänsä osakeyhtiömuotoisen yrityksen toimintaa. Perityn yhtiön nimi oli sittemmin muutettu ja yhtiö oli purettu, jolloin perinnönsaaja oli saanut jako-osuuden yhtiön omistamaan kiinteistöön ja yhtiön noin 11 miljoonan markan rahoitusomaisuuden. Perityn yhtiön liiketoiminta ja osa sen omistamasta kiinteistöistä oli myyty verovelvollisen yhdessä puolisonsa kanssa omistamille kahdelle uudelle osakeyhtiölle, joista toinen jatkoi perityn yhtiön toimintaa tämän nimellä. Verovelvollisen ei katsottu luovuttaneen pääosaa yrityksestä siten kuin perintö- ja lahjaverolain 63 a §:n 3 momentissa (nyk. 55.6 §) ja 63 b §:n 3 momentissa (nyk. 56.4 §) tarkoitetaan eikä hän menettänyt samaansa veronhuojennusta.

¹¹⁷ VH 2020, kohta 2.5.7.

¹¹⁸ Ks. esim. *Immonen–Lindgren* 2017, s. 210.

¹¹⁹ Ks. esim. *Immonen–Lindgren* 2017, s. 210.

Ratkaisun perusteella ei kuitenkaan voida vetää kovinkaan pitkälle meneviä johtopäätöksiä siitä, millä perusteella huojennusetu voidaan yhtiön purkautuessa säilyttää, sillä tapauksessa liiketoiminta oli myyty toiseen yhtiöön jo ennen purkautumista ja yritystoimintaa oli näin jatkettu.

Huojennusta ei pääsääntöisesti menetetä jakautumisessa. Verohallinnon ohjeen mukaan jakautumisella ei ole vaikutusta huojennuksen säilymiseen, jos yhtiön, jonka yritystoiminnan jatkamisen perusteella on myönnetty PerVL 55 §:n huojennus, jakautumisessa muodostuu kaksi yhtiötä, joissa molemmissa jatketaan yritystoiminnan harjoittamista¹²⁰. Huojennus ei sen sijaan ohjeen mukaan välttämättä säily sellaisten sijoitusvarojen osalta, jotka jakautumisella eriytetään pois jatkettavasta yrityksestä pian sukupolvenvaihdoshuojennuksen saannin jälkeen. Sijoitusvaroilla tarkoitetaan ohjeen mukaan tässä yhteydessä sellaisia varallisuuskokonaisuuksia, jotka eivät itsessään muodosta huojennuksessa tarkoitettua yritystä.¹²¹

Huojennusta ei myöskään automaattisesti menetetä osakevaihdossa, vaikka siinä huojennuksen piiriin kuuluvat osakkeet tosiasiallisesti luovutetaan. Ratkaisussa KHO 2016:185 huojennusta ei menetetty, vaikka osakevaihto toteutettiin lähes välittömästi lahjoituksen jälkeen:

KHO 2016:185. A oli 26.5.2014 saanut isältään lahjaksi 10 prosenttia liiketoimintaa harjoittavan B Oy:n osakkeista. A oli saanut ennakkoratkaisun, jonka mukaan lahjoitukseen voitiin myöntää perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukainen sukupolvenvaihdoshuojennus. A oli 7.7.2014 yhdessä isänsä ja sisarensa kanssa allekirjoittanut C Oy:n osakeyhtiön perustamissopimuksen. C Oy:n toimialana oli muun ohella omistaa ja hallita konsernin muita yhtiöitä. Kaikki kolme osakasta olivat yhtiön hallituksen varsinaisia jäseniä. C Oy:ssä oli tarkoitus toteuttaa suunnattu maksullinen osakeanti, jossa tarjotaan uusia osakkeita merkittäväksi osakkeenomistajille heidän omistussuhteensa suhteessa. Osakkeiden merkintähinnat oli tarkoitus maksaa apportionomaisuudella siten, että isä luovuttaa C Oy:lle omistamansa Kiinteistö Oy D:n ja B Oy:n osakkeet. A ja hänen sisarensa luovuttavat C Oy:lle omistamansa B Oy:n osakkeet. Suunniteltujen järjestelyiden jälkeen C Oy omistaisi koko Kiinteistö Oy D:n osakekannan ja 80,51 prosenttia B Oy:n osakekannasta. Kun otettiin huomioon, että B

¹²⁰ VH 2020, kohta 7.2.

¹²¹ VH 2020, kohta 7.2. *Juusela & Tuominen* (2018, s. 286) pitävät kyseistä ohjetta ongelmallisena, koska jakautumista sääntelevässä elinkeinoverolaissa ja sen esitöissä on nimenomaan todettu, että jakautuminen ei ole luovutus verotuksessa. Huojennusedun menettämiseen johtaa PerVL 55.6 §:n ja 56.4 §:n sanamuodon mukaan nimenomaan luovutus.

Oy:n osakkeita ei luovutettu ulkopuolisille vaan osakkeiden omistus pysyi osakevaihdon jälkeen välillisesti samoilla perhepiiriin kuuluvilla henkilöillä ja että A jatkoi lahjaksi saamiinsa osakkeisiin liittynyttä yritystoimintaa C Oy:n hallituksen jäsenenä, korkein hallinto-oikeus katsoi, että A ei luovuttanut suunnitellussa osakevaihdossa pääosaa yrityksestä siten kuin perintö- ja lahjaverolain 55 §:n 6 momentissa tarkoitetaan.

Verohallinnon ohjeen mukaan huojennusta ei osakevaihdossa menetetä, mikäli huojennuksen saajalla säilyy tosiasiallinen rooli toiminnan jatkajana yritysjärjestelyn seurauksena muodostuneessa yrityksessä. Roolin tulee rinnastua asemaan, joka oikeuttaisi huojennuksen saamiseen uudessa yritysrakenteessa. Ohjeen mukaan huojennuksen säilymistä voidaan myös sulautumisessa arvioida vastaavista lähtökohdista.¹²²

¹²² VH 2020, kohta 7.3.

3 Yhdenvertaisuus perusoikeutena

3.1 Perusoikeuksien yleinen merkitys

Perusoikeudet ovat perustuslaissa turvattuja, perustuvanlaatuisia yksilön oikeuksia.¹²³ Perustuvanlaatuisella viitataan siihen, että nämä oikeudet ovat yksilön kannalta erityisen tärkeitä. Perusoikeudet ovat luonteeltaan myös yleisiä, kaikille periaatteessa yhdenvertaisesti kuuluvia.¹²⁴ Kyseessä ei voi olla vain tiettyä yhteiskuntaluokkaa tai erityisryhmää koskeva oikeus, vaan oikeuksien tulee kohdistua kaikkiin yksilöihin.¹²⁵ Tätä ilmentää perusoikeussäännösten sanamuoto: lähes kaikki perusoikeudet on kirjoitettu *jokaisen* oikeudeksi ja kiellon muotoon kirjoitetut säännökset, kuten PL 6.2 §:n syrjäntäkielto, asettavat kiellon kohdella *ketään* tietyllä tapaa tai tietyllä perusteella.¹²⁶ Ilmaisuilla *jokainen* ja *ketään* viitataan kaikkiin Suomen oikeudenkäyttöpiirissä oleviin luonnollisiin henkilöihin kansalaisuudesta riippumatta.¹²⁷

Perustuslaintasoisuutensa takia perusoikeudet ovat erityisen pysyviä ja luonteeltaan oikeudellisia¹²⁸. Niillä on myös korotettu oikeusvoima tavallisiin lakeihin nähden, koska perustuslaki on normihierarkkisesti ylemmänasteinen suhteessa tavallisiin lakeihin.¹²⁹ Erityinen pysyvyys ja korotettu oikeusvoima ilmenevät muun muassa siinä, että perustuslain säätäminen, sen muuttaminen ja siihen tehtävien poikkeusten säätäminen on selvästi vaikeampaa kuin tavallisen lain säätäminen tai muuttaminen.¹³⁰

¹²³ Ks. *Karapuu* 2011, s. 63.

¹²⁴ HE 309/1993 vp, s. 5.

¹²⁵ Ks. esim. *Karapuu* 2011, s. 64 & *Viljanen* 2011a, s. 89.

¹²⁶ Ks. *Viljanen* 2011a, s. 89.

¹²⁷ HE 309/1993 vp, s. 14 & s. 22–23. Luonnollisella henkilöllä tarkoitetaan tässä yhteydessä hallituksen esityksen mukaan ihmisyyksilöä. Poikkeuksina kaikkiin luonnolliseen henkilöihin ulottuvista perusoikeuksista ovat PL 9.3 §:ssä säädetty oikeus tulla maahan ja PL 14 §:ssä säädettyt oikeudet äänestää valtiollisissa vaaleissa ja kansanäänestyksessä, jotka on pidätetty ainoastaan Suomen kansalaisille. Perusoikeudet saattavat luonnollisten henkilöiden välityksellä tosiasiallisesti tarjota suojaa myös oikeushenkilöille, sillä oikeushenkilön asemaan puuttuminen saattaa merkitä kajoamista oikeushenkilön taustalla olevan yksilön oikeuksiin (HE 309/1993 vp, s. 23. Ks. myös PeVL 18/1982 vp, s. 2). Jotkin perusoikeudet, kuten oikeusturvaa koskeva PL 21 §, ovat myös luonteeltaan sellaisia, ettei oikeushenkilöitä ole perusoikeussäännöksen tarkoituksen toteutumisen vuoksi perusteltua jättää niiden tarjoaman suojan ulkopuolelle. On kuitenkin perustuslain esitöiden ja eduskunnan perustuslakivaliokunnan lausuntojen valossa selvää, että valtio, kunnat sekä julkisoikeudelliset laitokset jäävät perusoikeussuojan ulkopuolelle (HE 309/1993 vp, s. 23).

¹²⁸ HE 309/1993 vp, s. 5.

¹²⁹ Ks. *Karapuu* 2011, s. 63.

¹³⁰ Tavallinen eduskuntalaki käsitellään täysistunnossa kahdessa käsittelyssä. Ensimmäisessä käsittelyssä päätetään valiokunnan mietinnön pohjalta lakiehdotuksen sisällöstä. Toisessa käsittelyssä, joka voidaan pitää

Perusoikeuksien velvoittamat tahot

Ensisijaisesti perusoikeuksien velvoittamia ovat valtio, kunnat ja kuntayhtymät virkamiehin ja päätöksentekoelemineen.¹³¹ Säännökset sitovat kuitenkin myös välillistä julkista hallintoa eli yksityisoikeudellisia yksiköitä, joille julkishallinnollisia tehtäviä on ulkoistettu niiden käyttäessä julkista valtaa tai hoitaessa julkista tehtävää.¹³² Perusoikeussäännösten katsotaankin sitovan *julkista valtaa*, joka käsitteenä pitää sisällään kaikki edellä mainitut ja joka on nimenomaisesti mainittu useassa eri perusoikeussäännöksessä (ks. PL 14 §, 16–22 §).¹³³ Säännökset siis velvoittavat muun muassa lainsäätäjää sekä lakia soveltavia virkamiehiä ja tuomioistuimia.¹³⁴

Perusoikeuksien vaikutukset lainsäätäjään

Yleinen perusoikeuksien turvaamisvelvoite ilmenee PL 22 §:stä, jonka mukaan julkisen vallan on turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen. Säännöksen tarkoitus on turvata perusoikeuksien tosiasiallisen toteutuminen ja sen katsotaan pitävän sisällään julkisen vallan pidättäytymisen itse rajoittamasta perusoikeuksia sekä velvollisuuden perusoikeuksien suojaamisesta ja niiden toteutumisen varmistamisesta aktiivisin keinoin.¹³⁵

Perusoikeuksien vaikutukset lainsäätäjään ilmenevät ensinnäkin kunnioittamisvelvollisuutena, jolla tarkoitetaan julkisen vallan velvollisuutta olla rajoittamatta perusoikeuksien

aikaisintaan kolmantena päivänä ensimmäisen käsittelyn päättymisestä, päätetään ehdotuksen hyväksymisestä tai hylkäämisestä. Molemmissa käsittelyissä asia ratkaistaan yksinkertaisella äänen enemmistöllä eli kanta, jonka tukena on yli puolet annetuista äänistä voittaa. (PL 53 § ja EtyöJ 72 §) Sen sijaan ehdotus perustuslain säätämistä, muuttamista tai kumoamista taikka perustuslakiin tehtävästä rajatusta poikkeuksesta on toisessa käsittelyssä äänen enemmistöllä hyväksyttävä lepäämään ensimmäisiin eduskuntavaalien jälkeisiin valtiopäiviin. Ehdotus on tuolloin valiokunnan annettua siitä mietintönsä hyväksyttävä asiasisällöltään muuttumattomana täysistunnossa päätöksellä, jota on kannattanut vähintään kaksi kolmasosaa annetuista äänistä. Ehdotus voidaan hyväksyä myös lepäämään jättämättä, mikäli se julistetaan kiireelliseksi päätöksellä, jota on kannattanut vähintään viisi kuudesosaa annetuista äänistä. Tällöinkin itse lakiehdotuksen hyväksymiseen vaaditaan kaksi kolmasosaa annetuista äänistä. (PL 73 §).

¹³¹ Ks. PeVM 25/1994 vp, s. 3.

¹³² Ks. HE 309/1993 vp, s. 25–26 & *Viljanen* 2011a, s. 131–132. Välillisiä julkishallinnon yksiköitä on muun muassa Kansaneläkelaitos ja Suomen Pankki. Perusoikeussäännökset sitovat myös muita julkisyhteisöjä, kuten evankelis-luterilainen kirkko. (HE 309/1993 s. 26)

¹³³ Ks. HE 309/1993 vp, s. 25–26.

¹³⁴ Ks. *Viljanen* 2011a, s. 118.

¹³⁵ Ks. HE 309/1993 vp s. 75 & PeVM 10/1998 vp, s. 13. Ks. myös esim. *Jyränki–Husa* 2012, s. 392.

toteutumista.¹³⁶ Velvollisuus ilmenee ensisijaisesti siinä vaatimuksessa, ettei tavallisella lailla voida rajoittaa perusoikeuksien toteutumista.¹³⁷ Tämä on kuitenkin vain lähtökohta, koska perusoikeudet eivät yleisesti ole niin ehdottomia, ettei niitä voi millään edellytyksin rajoittaa tavallisella lailla.¹³⁸

Rajoittavien velvoitteiden ja yleisen turvaamisvelvoitteen lisäksi perusoikeussäännökset asettavat lainsäätäjälle myös perusoikeussäännökohtaisia positiivisia toimintavelvoitteita.¹³⁹ Nämä toimintavelvoitteet saattavat ohjata ja suunnata lainsäädäntötoimintaa tai sisältää nimellisen perustuslaillisen toimeksiannon tietyn lainsäädännön toteuttamiseksi.¹⁴⁰ Säännökohtaisten toimintavelvoitteiden, kuten myös PL 22 §:n yleisen turvaamisvelvoitteen tarkoitus on turvata perusoikeussuojan tosiasiallinen toteutuminen muun muassa suojaamalla yksilöitä ulkopuolisilta perusoikeussuojan loukkauksilta ja edistämällä tosiasiallisia edellytyksiä perusoikeuksien käyttämiselle.¹⁴¹

Perusoikeuksien vaikutukset tuomioistuimiin ja muihin viranomaisiin

Perusoikeussäännökset ovat pääsääntöisesti suoraan sovellettavissa tuomioistuimissa ja muissa viranomaisissa eli niillä on vaikutusta ratkaisujen perusteisiin. Yksilö voi myös oikeuksiensa tueksi vedota suoraan perusoikeussäännöksiin.¹⁴² Tämä ei kuitenkaan koske perusoikeuksien asettamia, lähinnä lainsäätäjälle kohdistettuja positiivisia toimintavelvoitteita¹⁴³. Kantaja ei esimerkiksi voi tuomioistuimessa esittää PL 18.2 §:n nojalla vaatimusta

¹³⁶ Ks. *Karapuu* 2011, s. 83–84.

¹³⁷ Ks. esim. *Viljanen* 2011a, s. 119. Poikkeuksen tästä vaatimuksesta tekee PL 73 §:n mukainen poikkeuslakimenettely, joka mahdollistaa sallitut rajoitusedellytykset ylittävän ja lähtökohtaisesti kielletyn poikkeuksen tekemisen perusoikeuksista perustuslain säännöstä muuttamatta. Poikkeuslakien säätämiseen on kuitenkin perustuslakiuudistuksen jälkeen suhtauduttu pidättyvästi (Ks. HE 1/1998, s. 124–125 & PeVM 10/1998, s. 22–23). Ensisijaisesti lakiehdotuksen ja perustuslain väliset ristiriidat tulee siis poistaa lakiehdotusta muuttamalla sellaiseksi, että se on perustuslainmukainen (Ks. HE 1/1998 vp, s. 125. Ks. myös *Viljanen* 2011a, s. 120, jossa *Viljanen* toteaa, että näin myös nykyään säännönmukaisesti toimitaan). Poikkeuslakeja ei vuoden 2000 perustuslakiuudistuksen jälkeen näyttäisi olevan juurikaan säädetty (Ks. esim. *Hautamäki* 2008, s. 399: ”Uuden perustuslain aikana on säädetty kahdeksan poikkeuslakia, joista yksi on sittemmin kumottu ja yksi lakannut olemasta määräaikaikaisena voimassa.” Artikkelin on ilmestynyt vuonna 2008, joten poikkeuslakeja oli siihen mennessä säädetty noin yksi per vuosi.).

¹³⁸ Ks. *Viljanen* 2011b, s. 139.

¹³⁹ Yksittäisissä perusoikeussäännöksissä säädetyt positiiviset toimintavelvollisuudet jakautuvat turvaamisvelvollisuuksiin ja edistämisvelvollisuuksiin. Turvaamisvelvollisuus sisältyy PL 16–20 §:iin ja edistämisvelvollisuuksia PL 14, 18 ja 19 §:iin.

¹⁴⁰ HE 309/1993 vp, s. 26. & PeVM 25/1994 vp, s. 6.

¹⁴¹ HE 309/1993 vp, s. 75.

¹⁴² PeVM 25/1994 vp, s. 3.

¹⁴³ PeVM 25/1994 vp, s. 6.

siitä, että valtion tulee järjestää hänelle työpaikka, vaikka säännöksen mukaan julkisen vallan onkin edistettävä työllisyyttä ja pyrittävä turvaamaan jokaiselle oikeus työhön. Sen sijaan esimerkiksi yhdenvertaisuutta koskevaan PL 6 §:än voi vedota, jos katsoo tulleen kohdelluksi eriarvoisesti ilman hyväksyttäviä perusteita.

Perustuslain 22 §:n perusoikeuksien turvaamisvelvoite koskee luonnollisesti myös tuomioistuimia ja virkamiehiä. Jo PL 2.3 §, jonka mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa noudatettava tarkoin lakia, asettaa tuomioistuimille ja viranomaisille velvoitteen noudattaa perusoikeuksia. Nämä kaksi perustuslain säännöstä velvoittavat tuomioistuimet ja muut viranomaiset ottamaan perusoikeudet ratkaisutoiminnassaan huomioon viran puolesta ilman, että yksilön tarvitsisi niihin vedota¹⁴⁴. Viranomaisten tulee ottaa huomioon niitä koskeva PL 22 §:n perusoikeuksien turvaamistehtävä myös lainvalmistelussa sekä muiden eduskunnan ja hallituksen päätösten valmistelussa.¹⁴⁵

Perusoikeuksien vaikutukset tuomioistuihin ja muihin viranomaisiin ilmenevät ensisijaisesti perustuslainmukaisena tai perusoikeusmyönteisenä laintulkintana¹⁴⁶, jotka ovat tärkeimpiä keinoja varmistaa perustuslain ja PL 22 §:ssä säädetyn perusoikeuksien turvaamisvelvollisuuden toteutuminen¹⁴⁷. Tuomioistuinten tulee valita perusteltavissa olevista lain tulkintavaihtoehdoista sellainen, joka parhaiten edistää perusoikeuksien tarkoituksen toteutumista ja joka eliminoi perustuslain kanssa ristiriitaisiksi katsottavat vaihtoehdot.¹⁴⁸

¹⁴⁴ Ks. *Hallberg* 2011, s. 870–872. Vrt. kuitenkin *Nykänen* 2017, s. 234: ”Käytännössä tuomioistuimet ovat ottaneet kantaa verolain ja perustuslain välisiin ristiriitoihin vain, jos verovelvollinen on tuonut asian esille.” Toteamus koskee kuitenkin ainoastaan lain ja perustuslain välisiä ristiriitatilanteita lähinnä PL 106

§:n soveltamisen kannalta ja vain verolakeja, eikä siitä voi tämän vuoksi vetää liian pitkälle meneviä johtopäätöksiä sen suhteen, miten perusoikeudet yleisesti otetaan käytännössä huomioon.

¹⁴⁵ Ks. *Tuori–Lavapuro* 2011, s. 813.

¹⁴⁶ Perustuslakivaliokunta puhuu mietinnössään PeVM 25/1994 vp (s. 4) perustuslainmukaisesta *tai* perusoikeusmyönteisestä laintulkinnasta, joiden katson tarkoittavan perusoikeuksien kannalta käytännössä samaa asiaa. Tämän tutkielman puitteissa käytetään siten jäljempänä ainoastaan käsitettä *perusoikeusmyönteinen laintulkinta*, koska ilmaisujen mahdollinen merkitysero ei ole oleellinen perusoikeuksia tarkastellessa.

¹⁴⁷ Ks. *Tuori* 2009, s. 332 & *Tuori–Lavapuro* 2011, s. 813.

¹⁴⁸ PeVM 25/1994 vp, s. 4. Perustuslakivaliokunta toisti tämän tulkintaohjeen vuoden 2000 perustuslakiuudistusta koskevassa mietinnössään PeVM 10/1998 vp toteamalla, että ”Tuomioistuinten tulee valita perusteltavissa olevista lain säännöksen tulkintavaihtoehdoista sellainen, joka parhaiten on sopusoinnussa perustuslain kanssa ja joka eliminoi perustuslain kanssa ristiriitaisiksi katsottavat vaihtoehdot, perustuslain mukaisen laintulkinnan periaate.” (s. 30–31). Perustuslakivaliokunta on myös jo ennen perustuslakiuudistusta korostanut perusoikeusmyönteistä laintulkintaa. Lausunnossaan PeVL 6/1988 valiokunta totesi, että ”Valiokunta pitää tässä yhteydessä aiheellisena korostaa sitä periaatetta, että viranomaisten tulee tulkita kaikkia perusoikeuden käyttöä koskevia säännöksiä perusoikeusmyönteisesti” (s. 3). Ihmisoikeusmääräyksiä koskien valiokunta totesi lausunnossaan PeVL 2/1990 vp, että ”--- valiokunta korostaa sitä, että tulkintatilanteissa olisi erilaisista perusteltavissa olevista vaihtoehdoista pyrittävä omaksumaan sellainen, joka edistää ihmisoikeusmääräysten toteutumista eli on näin määriteltynä ihmisoikeusystävällinen.” (s. 3).

Perusoikeussäännökset ja tavallisen lain säännökset vaikuttavat siis yhdessä ratkaisun perusteena.¹⁴⁹ Mikäli ristiriitaa ei tulkinnan avulla pystytä poistamaan, jää toissijaiseksi vaihtoehdoksi tapaukseen soveltuvan lain säännöksen jättäminen soveltamatta perustuslain etusijaa koskevan PL 106 §:n nojalla. Rajan tulkinnalle asettaa ainakin lain sanamuoto ja lainsäätäjän ilmaisema tarkoitus – lain säännöstä ei saa tulkita niiden vastaisesti¹⁵⁰.

Perustuslain – ja siis myös perusoikeuksien – etusijaa suhteessa alemmanasteisiin säännöksiin konkretisoi tuomioistuimia koskeva PL 106 §, jonka mukaan tuomioistuimen on annettava etusija perustuslain säännökselle, jos käsiteltävänä olevassa asiassa lain säännöksen soveltaminen olisi ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa. Säännöstä täydentää myös muita viranomaisia koskeva PL 107 §, jonka mukaan asetusta tai muuta lakia alemmanasteista säännöstä ei saa soveltaa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa, jos se on ristiriidassa perustuslain tai muun lain kanssa. Perustuslain 106 § mahdollistaa etusijan antamisen ainoastaan yksittäistapauksessa ja vain, mikäli ristiriita tavallisen lain soveltamisen ja perustuslain välillä on *ilmeinen*. Säännöstä voidaan soveltaa ainoastaan tilanteissa, joissa ristiriita ei ole poistettavissa perustuslainmukaisen tai perusoikeusmyönteisen tulkinnan avulla¹⁵¹.

3.2 Perusoikeuksien toteutumisen valvonta

3.2.1 Ennakollinen valvonta

Perusoikeuksien toteutumisen valvonnan selvä painopiste on ennakollisessa, lakien valmistelu- ja säätämisvaiheen valvonnassa, jonka pyrkimyksenä on estää perustuslainvastaisen lain säätäminen tavallisessa säätämisyjärjestyksessä. Keskeisin asema ennakollisessa valvonnassa – ja perustuslakivalvonnassa ylipäätään – on perustuslakivaliokunnalla, jonka

¹⁴⁹ Vrt. PL 106 §, jonka soveltamisessa on kyse enemmänkin joko–tai -tilanteesta. Jos säännös soveltuu, tavallista lakia ei sovelleta, jos taas PL 106 § ei sovellu, tavallista lakia sovelletaan.

¹⁵⁰ Esimerkkinä tällaisesta tilanteesta KKO 2004:26, jossa korkein oikeus totesi ristiriidan olevan käsillä, mutta sitä ei kuitenkaan lain selvän ja harkitusti valitun sanamuodon [jolla vaikutettaisiin viitattavan lainsäätäjän ilmaisemaan tarkoitukseen] vuoksi voitu poistaa tulkinnallisilla keinoin. Koska ristiriidan katsottiin olevan ilmeinen, PL 106 §:ää sovellettiin. Ratkaisussa KKO 2015:14, korkein oikeus totesi että: ”Kiellettyä on ainakin lain sanamuodon vastainen tulkinta, joka muuttaa säännöksen keskeisen sisällön lainsäätäjän ilmaisemasta tarkoituksesta poikkeavaksi. Korkein oikeus katsoo, ettei lain tulkinnan vakiintuneita rajoja tule ylittää tai laajentaa vain, jotta perustuslain 106 §:n soveltamiselta voitaisiin välttyä” (perusteluiden kohta 36).

¹⁵¹ HE 1/1998 vp, s. 164.

tehtävänä on PL 74 §:n mukaan antaa lausuntonsa sen käsittelyyn tulevien lakiehdotusten perustuslainmukaisuudesta.¹⁵² Perustuslakivaliokunnan lausunnoilla onkin merkittävä vaikutus niin eduskuntaan lainsäätäjänä kuin tuomioistuimiin lain soveltajana. Johtavan asemansa vuoksi perustuslakivaliokunta on myös auktoritatiivisin perustuslain tulkitsija eli keskeisimmässä asemassa perusoikeussäännösten sisältöä määritettäessä.¹⁵³ Perustuslakivaliokunta on vahvasti sidoksissa aikaisemmin antamiinsa lausuntoihin ja se kytkeekin kannanottonsa usein aikaisemmin antamassa lausunnossaan esittämäänsä kannanottoon, jonka vuoksi sen kannanotot perusoikeussäännösten tulkinnasta ovat hyvin vakiintuneita¹⁵⁴. Perustuslakivaliokunnan asemalla on merkittävä vaikutus myös valtiosääntö- ja perusoikeustutkimukseen: sen kannan vastaisia tulkintoja on oikeuskirjallisuudessa esitetty suhteellisen harvoin.¹⁵⁵

Perustuslakivaliokunta ei voi omatoimisesti ryhtyä tutkimaan lakiehdotuksen perustuslainmukaisuutta, vaan se antaa lausuntonsa PL 74 §:n sanamuodon mukaisesti ainoastaan sen käsittelyyn tulevien lakiehdotusten perustuslainmukaisuudesta. Lakiehdotusta valmistelevalle valiokunnan tulee eduskunnan työjärjestyksen (17.12.1999/40, jäljempänä EtyöJ) 38.2 §:n mukaan pyytää lausunto perustuslakivaliokunnalta, mikäli lakiehdotuksen perustuslainmukaisuudesta on epäselvyyttä. Myös eduskunta voi päättää, että perustuslakivaliokunnan tulee antaa asiasta lausunto lakia valmistelevalle valiokunnalle (EtyöJ 32.3 §). On mahdollista, että perusoikeuskytkennän omaava laki hyväksytään ilman, että perustuslakivaliokunta on antanut siitä lausuntoaan, koska lakiehdotusten lähettämiseen perustuslakivaliokuntaan sisältyy harkinnanvaraisuutta. Tämä on *Hidénin* mukaan myös johtanut tilanteisiin, jossa perustuslakivaliokunnan käsittely on haluttu välttää, jotta lakiehdotus saataisiin menemään

¹⁵² Ks. esim. HE 1/1998 vp, s. 51–52. Perustuslakivaliokunnan keskeistä asemaa korostetaan kyseisessä hallituksen esityksessä useaan otteeseen.

¹⁵³ Ks. esim. *Jyränki–Husa* 2012, s. 83. Ks. myös *Hidén* 2008b, s. 2.

¹⁵⁴ Ks. esim. kokeilulainsäädännön hyväksyttävyyttä PL 6 §:n kannalta koskevat lausunnot ja mietinnöt PeVL 15/2018 vp, PeVL 44/2017 vp, PeVL 26/2017 vp, PeVL 51/2016 vp, PeVL 20/2012 vp, PeVL 2/2011 vp, PeVL 42/2010 vp, PeVL 46/2006 vp, PeVL 8/2003 vp, PeVL 70/2002 vp, PeVL 65/2002 vp, PeVL 11/2002 vp, PeVL 19/1997 vp, PeVL 3/1991 vp ja PeVL 12/1990 vp, joista viimeksi mainitussa (s. 1) lausuttiin seuraavasti: ”Hallitusmuodon 5 §:stä [Nyk. PL 6 §] ei toisaalta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn”. Tämän jälkeen kyseinen lausuma on toistettu lähes sanatarkasti muissa mainituissa lausunnoissa viitaten aina joihinkin edeltävistä lausunnoista. Tämän ketjun tuoreimmassa lausunnossa (PeVL 15/2018 vp, s. 55) lausuma on lähes identtinen ketjun ensimmäisen lausuman kanssa: ”Valiokunta on -- korostanut, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta [PL 6 §] johdu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn ---”. Perustuslakivaliokunta on siis toistanut saman lausuman jo lähes kolmenkymmenen vuoden ajan, joten kannanottoa voidaan pitää hyvin vakiintuneena.

¹⁵⁵ Ks. esim. *Saraviita* 2011, s. 642. *Saraviita* toteaa myös, että ”[p]erustuslakivaliokunta ratkaisee lakien suhteen perusoikeusjärjestelmään keskitetysti ja yksin.”

läpi¹⁵⁶. Perustuslakivaliokunta ei myöskään voi valvoa lausunnossa esittämiensä kannanottojen noudattamista eduskunnassa lain hyväksymisvaiheessa¹⁵⁷. Tästä ja lausuntojen muodollisen sitovuuden puuttumisesta huolimatta perustuslakivaliokunnan lausuntoja ja tulkintakannanottoja pidetään vakiintuneen käytännön mukaan eduskuntaa tosiasiallisesti sitovina.¹⁵⁸ Tämä ilmenee siinä, että lakiehdotuksen valmistelusta vastaava valiokunta useimmiten muuttaa lakiehdotusta perustuslakivaliokunnan edellyttämällä tavalla.¹⁵⁹

Eduskunta valitsee perustuslakivaliokunnan jäsenet keskuudestaan (PL 35 §). Jäsenet valitaan poliittisin perustein eli eduskuntaryhmien esityksestä, kuten muidenkin valiokuntien jäsenet. Poikkeuksellisen suhteessa muihin valiokuntiin perustuslakivaliokunnasta tekee kuitenkin se, että päätökset tehdään oikeudellisen harkinnan pohjalta. Sen jäsenet eivät päätöksenteossaan ole sidottuja eduskuntaryhmiensä päätöksiin, vaan toimivat asemassaan itsenäisesti¹⁶⁰. Perustuslakivaliokunnassa ei siis tulisi toimia poliittisin perustein, jolloin sen toiminnassa ei myöskään tulisi ilmetä muille valiokunnille ominaista hallitus–oppositio -asetelmaa.¹⁶¹ Siitä, kuinka hyvin perustuslakivaliokunta on onnistunut pidättäytymään pelkäämään oikeudellisessa harkinnassa, on esitetty erilaisia näkemyksiä. Esimerkiksi *Jyränki & Husa* (2012) luonnehtivat perustuslakivaliokunnan onnistuneen pitämään poliittisen ja oikeudellisen harkinnan erillään *kohtuullisessa määrin*.¹⁶² *Wiberg* (2003) sen sijaan vaikuttaisi

¹⁵⁶ *Hidén* 2008b, s. 4. Samassa *Hidén* toteaa kuitenkin, että ”--- perustuslainmukaisuuden kannalta huomiota vaativat asiat tulevat kyllä yleensä lähetetyiksi perustuslakivaliokuntaan”.

¹⁵⁷ Ks. esim. *Hidén* 2008b, s. 4.

¹⁵⁸ Ks. HE 1/1998 vp, jossa tosiasiallista sitovuutta ei nimenomaisesti todeta, mutta jossa todetaan, että muiden valiokuntien ja täysistunnon tulee ottaa asianmukaisesti huomioon perustuslakivaliokunnan valtiosääntöoikeudelliset huomautukset (s. 126) sekä korostetaan useaan otteeseen perustuslakivaliokunnan johtavaa asemaa lakien perustuslainmukaisuuden valvonnassa (esim. s. 125–126). Ko. esitystä koskevassa perustuslakivaliokunnan mietinnössä sen sijaan todetaan nimenomaisesti, että esityksen perustelut vastaavat vakiintunutta käytäntöä, jonka mukaan perustuslakivaliokunnan lausuntoja perustuslaki- ja ihmisoikeuskysymyksissä pidetään sitovina eduskuntakäsittelyn eri vaiheissa (PeVM 10/1998 vp, s. 23). Ks. myös perusoikeuslainsäädännön HE 309/1993 vp, s. 79, jossa tosiasiallinen sitovuus nimenomaisesti todetaan. Vrt. kuitenkin *Keinänen–Wiberg* 2012: artikkelissa on tutkittu PeV:n vuosina 2007–2010 muille valiokunnille antamia lausuntoja ja siinä esitetään, että mietintövaliokunta on 8 prosentissa tapauksissa (11/144 mietinnössä) jättänyt PeV:n lausunnon huomioon ottamatta. PeV:n lausuntojen sitovuus ei siis kuitenkaan käytännössä vaikuttaisi olevan täysin ehdoton.

¹⁵⁹ Ks. *Saraviita* 2011, s. 641.

¹⁶⁰ Ks. *Sasi* 2009, s. 161, jossa hän toteaa muun muassa seuraavaa: ”--- hyväksyttävänä ei pidetä, että valiokunnan jäseniä pyrittäisiin eduskunnassa painostamaan tietyille kannalle. --- eduskuntaryhmät eivät anna ohjeita lausuntoasioissa perustuslakivaliokunnan jäsenille. Valiokunnassa ei myöskään pidetä ns. hallitusryhmien ryhmäkokouksia, jossa hallituspuolueisiin kuuluvat kansanedustajat sopisivat keskenään suhtautumisesta sääntämisyjärjestykseen. Valiokunnan päätökset tehdään aidosta valiokunnan kokouksissa.” *Kimmo Sasi* toimi itse perustuslakivaliokunnan puheenjohtajana 2003–2011.

¹⁶¹ Ks. esim. *Saraviita* 1999, s. 41. Sitä, miten yhteiskuntapoliittiset seikat vaikuttavat PeV:n harkintaan ja argumentaatioon oikeusharkinnan ohella, ei voida *Saraviidan* (2011, s. 629) mukaan täysimittaisesti selvittää, koska PeV:n keskusteluista ei laadita pöytäkirjaa.

¹⁶² *Jyränki–Husa* 2012, s. 354.

katsovan, että myös poliittinen tarkoituksenmukaisuusharkinta liittyy olennaisesti perustuslakivaliokunnan toimintaan¹⁶³. *Lavapuro* (2010) taas vaikuttaisi katsovan, että perustuslakivaliokunta onnistuu sinällään argumentaatioissaan pitäytymään oikeusharkinnassa, mutta ajoittain vain muodollisesti, toiminnan ollessa jossain määrin poliittisten tarkoituserien ohjaamaa¹⁶⁴. Vaikuttaisi siltä, että poliittisten tarkoituserien katsotaan jossain määrin ohjauvan perustuslakivaliokunnan toimintaa, mutta että se olisi kuitenkin onnistunut pidättäytymään oikeudellisessa harkinnassa suhteellisen hyvin.¹⁶⁵ Osaltaan poliittisen päätöksenteon välttämisen puolesta puhuu valiokunnan lausuntojen hyvin laaja yksimielisyys.¹⁶⁶

Perustuslakivaliokunnan menettelyä on sen oikeudellisen luonteen vuoksi luonnehdittu tuomioistuimenmenettelyä muistuttavaksi.¹⁶⁷ Tuomioistuimenmenettelyyn nähden perustuslakivaliokunnan toiminta poikkeaa kuitenkin merkittävästi siinä, että ehdotetun lain säännösten suhdetta perustuslakiin voidaan arvioida vain yleisellä tasolla ilman yhteyttä konkreettiseen soveltamistilanteeseen.¹⁶⁸ Lausunnon kohteena on lakiehdotus, jonka soveltamistilanteita voidaan usein vain ennakoita. Perustuslakivaliokunnan toimintaa luonnehditaan tämän vuoksi abstraktiksi normikontrolliksi (*in abstracto*), kun taas tuomioistuimet ja muuta viranomaiset soveltavat perustuslain säännöksiä vain yksittäisessä ratkaisussa tapauskohtaisesti (*in concreto*). Tämä ei tarkoita, etteikö perustuslakivaliokunta pyrkisi ottamaan huomioon myös ehdotetun lain eri soveltamistilanteissa potentiaalisesti ilmeneviä ristiriitaisuuksia perustuslain kanssa, mutta tarkastelun abstraktisuuden takia kaikkia mahdollisia ongelmia ei pystytä ennakoimaan.¹⁶⁹ Raja ei tosin ole näin itsestään selvä, koska tehtäessä muutoksia voimassa olevaan lakiin, saattaa pitkäänkin voimassa ollut laki tulla arvioitavaksi myös muilta osin¹⁷⁰.

¹⁶³ Ks. *Wiberg* 2003, jossa hän muun muassa toteaa, että: ”Joka tapauksessa on selvä, että perustuslakivaliokunta nojaa toiminnassaan, varsinkin mietintöjen osalta, puhtaasti tarkoituksenmukaisuusharkintaan.” (s. 971).

¹⁶⁴ *Lavapuro* 2010, s. 83–86.

¹⁶⁵ Tekstissä mainittujen kannanottojen lisäksi poliittisten seikkojen vaikutuksesta on esitetty oikeuskirjallisuudessa muun muassa seuraavia näkemyksiä: *Saraviita* (1999, s. 41) toteaa, että ”--- eikä sen jäseniä *tietääkseni* [kursivointi lisätty] sidota lausuntoasioissa ryhmäpäätöksiin” (myös *Saraviita* 2011, s. 637) ja tuo tässä yhteydessä esille omasta näkemyksestään poikkeavan, *Kalevi Laaksosen* (Maaomaisuuden perustuslainsuoja, Helsinki 1998, s. 613) käsityksen siitä, että ryhmäkuri vaikuttaa myös PeV:ssä. *Saraviita* (2005, s. 295) toteaa, että ”--- lausuntopäätösten edellytetään perustustuvan yksinomaan oikeusharkintaan, johon poliittiset näkökohdat eivät vaikuta”. *Tuori* (2009, s. 330) arvioi valiokunnan jäsenten poliittisen taustan ja hallitus-oppositio -asetelman saattavan vaikuttaa tilanteissa, joissa valiokunnassa kuultujen asiantuntijoiden käsitykset lakiesityksen perustuslainmukaisuudesta hajoavat.

¹⁶⁶ Ks. esim. *Viljanen* 2011c, s. 839.

¹⁶⁷ Ks. esim. *Viljanen* 2011c, s. 839.

¹⁶⁸ HE 1/1998 vp, s. 51

¹⁶⁹ Ks. HE 1/1998 vp, s. 51 & *Jyränki–Husa* 2012, s. 346.

¹⁷⁰ Esimerkiksi PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennussäännöksiä katsottiin aiheelliseksi arvioida kokonaisuudessaan, kun säännöksiin esitettyä suhteellisen vähäistä muutosta koskevan hallituksen esityksen (HE 53/2008)

Tällöin perustuslakivaliokunnalla on lausuntoa antaessaan tiedossaan, miten lakia on konkreettisesti tapauksissa sovellettu.

Perustuslakivaliokunnan toimintaan liittyy olennaisesti asiantuntijoiden kuuleminen.¹⁷¹ Perustuslakivaliokunta kuulee ennen lausuntonsa antamista lähes poikkeuksetta varsinkin akateemisia valtiosääntöasiantuntijoita sekä käsillä olevan oikeudenalan asiantuntijoita.¹⁷² Vaikka lain edellyttämää velvollisuutta asiantuntijoiden kuulemiseksi ei ole¹⁷³, on asiantuntijainstituutio käytännössä jo varsin vakiintunut ja sitä voidaankin pitää tosiasiallisesti elimellisenä osana lakien perustuslainmukaisuuden ennakkovalvontaa.¹⁷⁴ Asiantuntijakuulemisten vaikutus valiokunnan jäsenten päätöksentekoon on merkittävä, sillä ne lisäävät valiokunnan oikeudellista kapasiteettia¹⁷⁵. Kuulemiset varmistavat osaltaan sen, että valiokunnalla on saatavillaan riittävän kattava tulkinta-aineisto päätöksensä pohjaksi. Eri suuntaisista argumenteista ja tulkinnoista valiokunta kallistuu sen puoleen, jota se pitää vakuuttavimmin perusteltuna.¹⁷⁶ Asiantuntijoiden ollessa yksimielisiä, on hyvin poikkeuksellista, että perustuslakivaliokunta päätyy lausunnossaan vastakkaiseen kantaan.¹⁷⁷ Asiantuntijainstituution vuoksi perustuslakivaliokunnan lausunnot ovat tutkimuksellisesti leimautuneita. Julkaistavat, kirjalliset asiantuntijalausunnot ovat myös valtiosääntöoikeudellista lähdeaineistoa.¹⁷⁸

ollessa perustuslakivaliokunnan käsiteltävänä (ks. esim. *Hidén* 2008a, s. 6 & *PeV* 2008, s. 3). Säännökset olivat olleet voimassa tähän mennessä jo noin kolme vuosikymmentä. Lakiesitys kuitenkin peruttiin ennen kuin perustuslakivaliokunta ehti antaa lausuntoaan.

¹⁷¹ Kuuleminen tapahtuu niin, että kuultavat toimittavat *PeV*:lle ensin kirjallisen lausunnon, jonka pohjalta he antavat suullisen lausunnon. Tämän jälkeen valiokunnan jäsenet voivat esittää asiantuntijalle kysymyksiä. Asiantuntijat saattavat tässä yhteydessä myös kommentoida muiden asiantuntijoiden lausuntoja. (*Saraviita* 2011, s. 639). Kuulemiset tapahtuvat suljetuissa istunnoissa, mutta kirjalliset lausunnot tulevat julkisiksi (*Saraviita* 2005, s. 297–298).

¹⁷² Ks. esim. *Jyränki–Husa* 2012, s. 353.

¹⁷³ Asiantuntijoiden kuulemisesta säädetään *EtyöJ* 37.1 §:ssä, jonka mukaan valiokunta voi kuulla asiantuntijoita.

¹⁷⁴ *Jyränki–Husa* 2012, s. 353.

¹⁷⁵ *Jyränki–Husa* 2012, s. 353.

¹⁷⁶ Ks. esim. *Saraviita* 2005, s. 298. Ks. myös *Sasi* 2009, s. 163. Valiokunta ei *Sasin* mukaan käsittele lausuntoja niin, että se valitsee kannan, jota enemmistö asiantuntijoista kannattaa, vaan merkitystä on ainoastaan kannan tueksi esitettyjen argumenttien vakuuttavuudella. *Sasi* toteaa muun muassa seuraavaa: --- yksi hyvin perusteltu lausunto saattaa olla arvokkaampi kuin useampi pintapuolinen kannanotto.” Vrt. kuitenkin *Sasin* (2018) toteamus *Iltalehden* artikkelissa 29.5.2018: ”Perustuslakivaliokunnan ongelmana on se, että ne poimivat kaikkein kriittisimmät lausunnot, vaikka niiden kannattaisi katsoa, mitä uskottavimmat asiantuntijat sanovat”.

¹⁷⁷ Ks. esim. *Tuori* 2009, s. 330.

¹⁷⁸ Ks. *Saraviita* 2005, s. 255 & 298. *Saraviita* toteaa (s. 298), että asiantuntijalausunnot ovat ”merkittävä valtiosääntöoikeudellinen lähdeaineisto.” Käsittelemien niiden asemaa kuitenkin hieman varovaisemmin, sillä vaikka lausunnoilla on tosiasiallisesti merkittävä vaikutus *PeV*:n lausuntokäytäntöön, ovat ne oikeuslähdeopillisesti ainoastaan sallittuja oikeuslähteitä. Sen sijaan itse *PeV*:n lausunnot ovat selvästi vahvemmassa asemassa oikeuslähdeopillisesti, koska ne voi sijoittaa heikosti velvoittavien oikeuslähteiden joukossa ehkä jopa niistä vahvimpiin. On myös mahdollista, että *PeV*:n lausunnossa esitetään asiantuntijalausunnosta otettu argumentti, jolloin sen oikeuslähdeopillinen merkitys luonnollisesti kasvaa.

Muodollisesti perustuslakivaliokunta antaa lausuntonsa siitä, missä säätämisyjärjestyksessä ehdotettu laki tulee säätää, mutta varsinkin vuoden 1995 perusoikeusuudistuksen jälkeen lausunnoissa on painottunut perusoikeuksien aineellisen suojan korostaminen. Säätämisyjärjestyksen valinnan sijaan painopiste on siirtynyt kannanottojen esittämiseen siitä, miten perustuslain kanssa ristiriitaista lakiehdotusta tulisi muuttaa, jotta se olisi perustuslain mukainen. Lähtökohdaksi on muodostunut perustuslain kanssa ristiriidassa olevan lakiehdotuksen muuttaminen niin, että ristiriita poistuu tai lakiehdotuksesta luopuminen. Tämä on osittain seurausta jo vakiintuneesta tavasta välttää poikkeuslakien säätämistä, mutta myös perusoikeuksien yleisesti kasvaneesta merkityksestä lainsäätäjän toiminnassa ja velvoitteesta niiden tosiasiallisen toteutumisen varmistamisesta.¹⁷⁹ *Viljanen* (2011) katsoo, että lainsäädäntöön voidaan jopa kohdistaa perusoikeusmyönteisen laintulkinnan ajatusta vastaava vaatimus siitä, että lain säännökset tulisi pyrkiä muotoilemaan siten, että ne mahdollisimman hyvin turvaavat perusoikeuksien toteutumisen myös käytännössä.¹⁸⁰

3.2.2 Jälkivalvonta – tuomioistuimet

Lakien perustuslainmukaisuuden jälkivalvonta perustuu PL 106 §:ään, jonka mukaan:

Jos tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa lain säännöksen soveltaminen olisi ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa, tuomioistuimen on annettava etusija perustuslain säännökselle.

Sanamuotonsa mukaisesti PL 106 § koskee kaikkia tuomioistuimia, joiden tulee säännöksen edellytysten täytyessä antaa etusija perustuslain säännökselle viran puolesta.

¹⁷⁹ Ks. *Viljanen* 2011c, s. 837 & 840. Aineellisen suojan painotuksen kasvamisen katsotaan tosin alkaneen jo 80-luvulla (ks. myös *Scheinin* 1991, s. 292), mutta pidän perusoikeusuudistusta luontevana rajana selvästi kasvaneeseen aineellisen suojan merkitykseen PeV:n toiminnassa. Osittain myös siksi, että vuoden perusoikeusuudistuksen yhteydessä PeV lausui perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset, jotka väistämättä ovat vaikuttaneet sen jälkeiseen lausuntokäytäntöön. Myös periaate poikkeuslakien säätämisestä pidättäytymisestä ajoittuu vuoden 1995 perusoikeusuudistuksen yhteyteen (ks. *Saraviita* 2005, s. 276).

¹⁸⁰ *Viljanen* 2011c, s. 837. Ks. myös *Saraviita* 2011, s. 635: ”Perustuslakivaliokunta on vuoden 2000 perustuslain kaudella omaksunut ns. oikeusturvavaliokunnan aseman. --- Hallituksen esittämän lakiehdotuksen muuttamista tarkoittavat kannanotot puolestaan ovat joko yleisesti oikeusturvaa vahvistavia tarkentamissuosituksia tai sitten tähtäävät perusoikeuksien suojaamisen tason täsmentämiseen tai korottamiseen hallituksen esittämän säännösmuotoilun tasosta”. *Saraviita* vaikuttaa tarkoittavan jossain määrin samaa asiaa kuin *Viljanen*: perustuslakivaliokunta ei ainoastaan pyri muuttamaan lakiehdotusta niin, että se on perustuslainmukainen vaan myös niin, että oikeusturva ja perusoikeussuojan taso on mahdollisimman korkea.

Säännös lisättiin perustuslakiin vuoden 2000 perustuslakiuudistuksen yhteydessä muun muassa siksi, ettei pelkän ennakkovalvonnan avulla katsottu voitavan aukottomasti varmistaa, ettei laki ole ristiriidassa perustuslain kanssa, koska ennakkovalvonnassa ei ole mahdollista ottaa huomioon kaikkia perustuslain kannalta ongelmallisia soveltamistilanteita. Säännös katsottiin tarpeelliseksi myös siksi, että merkittävä osa laeista säädetään ilman perustuslakivaliokunnan myötävaikutusta ja siksi, että ajan kulumisen myötä on mahdollista, että säätämismuutosten perustuslainmukaiseksi katsottu laki aiheuttaa muuttuneiden perustuslakitulokintojen takia perustuslain kannalta ongelmallisia soveltamistilanteita.¹⁸¹

Perustuslain 106 §:n soveltamisen edellytys on, että käsiteltävän olevassa asiassa lain säännöksen *soveltaminen* johtaa ilmeiseen ristiriitaan perustuslain kanssa. Tuomioistuin ei PL 106 §:n nojalla voi arvioida yleisesti lain säännösten perustuslainmukaisuutta, vaan sen toimivalta rajoittuu ainoastaan sen käsiteltävänä olevassa asiassa soveltuvasta lainkohdasta aiheutuvan lopputuloksen perustuslainmukaisuuden arviointiin.¹⁸² Tämän takia PL 106 §:ää ei voida soveltaa, vaikka tapaukseen sovellettava lain säännös olisi ilmeisessä ristiriidassa perustuslain kanssa, jos sen soveltaminen käsillä olevassa yksittäistapauksessa ei johda perustuslain kanssa ilmeisesti ristiriitaiseen lopputulokseen.¹⁸³ Koska tuomioistuin ei ratkaisussaan voi julistaa mitään lain säännöstä perustuslain vastaiseksi, vaikka se jättäisikin sitä ratkaisussaan PL 106 §:n nojalla soveltamatta, ratkaisun oikeusvaikutuksetkin rajautuvat muodollisesti ainoastaan käsillä olevaan tapaukseen syrjäytetyn lain säännöksen jäädessä edelleen muuttumattomana voimaan.¹⁸⁴

Ilmeisyyskriteeri

Soveltamisen edellytyksenä on, että ristiriita perustuslain kanssa on *ilmeinen*. Tuomioistuin ei siten voi antaa perustuslaille etusijaa jättäen soveltamatta tavallista lakia, vaikka se jättäisikin ristiriitaan perustuslain kanssa, mikäli tuo ristiriita ei ole ilmeinen.

¹⁸¹ Ks. HE 1/1998 vp, s. 162–163 & PeVM 10/1998 vp, s. 31.

¹⁸² PeVM 10/1998 vp, s. 30. Ks. myös esim. KKO 2008:83, perustelut kohta 4.

¹⁸³ Ks. *Ojanen* 2009, s. 242.

¹⁸⁴ HE 1/1998 vp, s. 163. PL 106 §:n soveltaminen tosin saattaa tosiasiallisesti johtaa lainsäädäntömuutoksiin sen jälkeen, kun tuomioistuinratkaisu on tuonut johonkin lakiin liittyvän perustuslakiongelman esille. Tällainen vaikutus oli muun muassa ratkaisulla KKO 2004:26, jolla oli vaikutusta lainsäädäntömuutoksiin ja johon viitattiin hallituksen esityksessä HE 101/2009 vp.

Ilmeisyyskriteeristä säädettiin, koska valvonnan painopiste haluttiin säilyttää ennakkolisessa valvonnassa. Ristiriidan ja sen ilmeisyyden arvioinnissa on otettava huomioon perustuslaki kokonaisuutena. Arviointi ei siis tapahdu vertailemalla ainoastaan yksittäistä perustuslain säännöstä tavallisen lain säännöksen soveltamiseen.¹⁸⁵ Soveltamistilanteeseen saattaa esimerkiksi liittyä useita eri keskenään ristiriidassa olevia perusoikeussäännöksiä, jolloin tavallisen lain mahdollista ristiriitaa ei voida arvioida vain toisen niistä kannalta.¹⁸⁶ Saattaisi nimittäin käydä niin, että antamalla etusija jollekin perusoikeussäännökselle, toimittaisiin samalla toisen perusoikeussäännöksen vastaisesti.

Ollakseen PL 106 §:n tarkoittamalla tavalla ilmeinen, ristiriidan tulee perustuslain esitöiden mukaan olla *selvä* ja *riidaton* ja siksi helposti havaittavissa eikä esimerkiksi oikeudellisena kysymyksenä tulkinnanvarainen. Koska ensisijaisena keinona ristiriidan poistamiseen on perusoikeusmyönteinen laintulkinta, ei ilmeisyysvaatimus voi täytyä, mikäli ristiriita voidaan poistaa tulkinnallisoin keinoin. Merkittävä vaikutus ilmeisyyttä arvioitaessa on perustuslakivaliokunnan lausunnoilla. Mikäli perustuslakivaliokunta on säätämisvaiheessa todennut lausunnossaan lain perustuslainmukaiseksi, ei vastakkaista kantaa voida pitää selvänä ja riidattomana. Edellytyksenä on kuitenkin se, että perustuslakivaliokunta on arvioinut perustuslainmukaisuutta samankaltaisen soveltamistilanteen kannalta, kuin missä tuomioistuimen käsiteltävänä asiassa on kyse ja se, että lakia valmistellut valiokunta on noudattanut perustuslakivaliokunnan kannanottoa – siis, että säädetty laki on kannanoton mukainen. Koska perustuslakivaliokunnan on mahdotonta ottaa perustuslainmukaisuutta arvioidessaan huomioon kaikkia mahdollisia soveltamistilanteita, on mahdollista, että tuomioistuimen ratkaistavaksi päätyy soveltamistilanne, jota ei ole otettu huomioon ennakoivalvonnan yhteydessä. Tällaisissa tapauksissa ilmeisyysvaatimus voi siis täytyä, vaikka perustuslakivaliokunta olisikin säätämisvaiheessa tutkinut lain perustuslainmukaisuuden.¹⁸⁷ Soveltamistilanteen tulee kuitenkin olla aidosti uudentyypinen suhteessa siihen, mitä perustuslakivaliokunta on lausunut. Yleisellä tasolla riittävän yksityiskohtaisesti lausuttu kannanotto riittää kattamaan valtaosan tavanomaisista soveltamistilanteista. Tuomioistuimen tulee ottaa huomioon myös perustuslakivaliokunnan yleinen tulkintakäytäntö käsillä olevaan tapaukseen liittyvien perusoikeussäännösten osalta, vaikkei perustuslakivaliokunnan lausuntoa käsillä olevaan tapaukseen sovellettavasta laista olisikaan. Yleinen tulkintakäytäntö ei kuitenkaan ole samalla

¹⁸⁵ Ks. PeVM 10/1998 vp, s. 31 & HE 1/1998 vp, s. 162–163.

¹⁸⁶ Ks. esim. *Jyränki–Husa* 2012, s. 361.

¹⁸⁷ PeVM 10/1998 vp, s. 31.

tavalla sitova kuin nimenomainen kannanotto käsillä olevassa tapauksessa sovellettavasta laista.¹⁸⁸

Yhteenvedon voidaan esittää seuraavat edellytykset sille, että ristiriita voitaisiin katsoa PL 106 §:n tarkoittamalla tavalla ilmeiseksi:

- 1) Ristiriitaa ei pystytä poistamaan tulkinnallisilla keinoin – lain sanamuoto ja lainsäätäjän tarkoitus eivät mahdollista ristiriidan poistavaa tulkintaa.
- 2) Perustuslakivaliokunta ei ole ottanut kantaa sovellettavan lain perustuslainmukaisuuteen tai se ei ole ottanut riittävällä tarkkuudella kantaa käsillä olevaan soveltamistilanteeseen lausussaan sovellettavan lain perustuslainmukaisuudesta.
- 3) Perustuslakivaliokunnan muusta lausuntokäytännöstä ei voida johtaa riittävästi soveltamistilannetta vastaavaa kannanottoa tai yleinen tulkintakäytäntö puhuu ristiriidan puolesta.

Ilmeisyyskriteerillä tavoiteltiin sitä, että PL 106 § tulee sovellettavaksi vain harvoin ja, että lakien perustuslainmukaisuuden valvonnan painopiste säilyy ennakkovalvonnassa.¹⁸⁹ Tämä tavoite vaikuttaisi toteutuneen.

Rajatusta soveltamismahdollisuudesta huolimatta PL 106 §:llä on merkitystä perusoikeuksien toteutumisen kannalta, koska se estää ainakin rärkeimmät perustuslain kanssa ristiriitaiset tuomioistuinratkaisut, jotka saattaisivat seurata siitä, että sovellettava laki jo itsessään on perustuslain vastainen tai siitä, että sinänsä perustuslainmukaisen lain soveltaminen johtaisi ilmeisesti perustuslain kanssa ristiriitaiseen lopputulokseen. Säännös toimii siis tarkoituksensa mukaisesti viimeisenä varmistuksena perusoikeuksien toteutumisessa. Tämän lisäksi sillä saattaa olla vaikutusta ennakkovalvonnan tasoon. *Tuori* (2009) katsoo, että jo pelkästään PL 106 §:n olemassaolo saattaa johtaa siihen, että ennakkovalvontaan panostetaan enemmän.¹⁹⁰

¹⁸⁸ Ks. *Jyräki–Husa* 2012, s. 360.

¹⁸⁹ Ks. HE 1/1998 vp, s. 162–164 & PeVM 10/1998 vp, s. 30–31.

¹⁹⁰ *Tuori* 2009, s. 332. *Tuorin* mukaan ”[t]ähän viittaa hyppäyksenomainen lisäys perustuslakivaliokunnan lausuntoasioissa perusoikeus- ja perustuslakiuudistuksen jälkeen.”

3.3 Perusoikeuksien rajoitusedellytykset

Perusoikeudet eivät yleisesti ole niin ehdottomia, ettei niitä voida missään olosuhteissa tai missään laajuudessa tavallisella lailla rajoittaa.¹⁹¹ Perusoikeuden rajoittaminen tarkoittaa *Viljanen* (2001) mukaan ”perusoikeussäännöksen soveltamisalan piirissä olevan oikeuden kaventamista tai perusoikeussäännöksen suojaaman yksilön oikeusasemaan puuttumista julkisen vallan toimenpitein”¹⁹².

Ensisijaisesti perusoikeuksien rajoittamisen hyväksyttävyyks tulee arvioitavaksi lainsäätämismvaiheessa. Merkittävin asema tässä arvioinnissa on perustuslakivaliokunnalla, joka antaa lausuntonsa sen käsittelyyn tulevien lakiehdotusten perustuslainmukaisuudesta¹⁹³.

Rajoittamista saattaa edellyttää muun muassa kahden tai useamman perusoikeuden kollisio. Kollisiolla tarkoitetaan tilannetta, jossa eri perusoikeudet ovat toistensa kanssa ristiriidassa eivätkä voi samanaikaisesti toteutua täysimääräisesti. Esimerkiksi kotirauhan piirissä kuvattua videota ei voi rajoittamattomasti saattaa julkiseksi sananvapauden nojalla, koska tämä samanaikaisesti saattaisi loukata jonkun yksityisyyttä. Yksilön perusoikeudelle ei voida antaa niin ehdotonta suojaa, että se loukkaisi toisen yksilön perusoikeuksia. Kollisiotilanteissa tulee pyrkiä ratkaisuun, jonka avulla kaikki toistensa kanssa ristiriidassa olevat perusoikeudet toteutuvat mahdollisimman hyvin. Tämä luonnollisesti edellyttää, että jotain niistä tai kaikkia on rajoitettava. Tällaista perusoikeuksien välistä *punnintaa* kollisiotilanteiden ratkaisemiseksi joudutaan tekemään sekä lakeja säädettäessä että lakeja sovellettaessa.¹⁹⁴

Perusoikeuksien rajoittamista saattaa edellyttää myös painava yhteiskunnallinen intressi.¹⁹⁵ Esimerkiksi PL 6.1 §:n tarkoittamasta yhdenvertaisuudesta voidaan tietyin edellytyksin poiketa pyrittäessä yhteiskunnan kokonaisuhyödyn kannalta tarpeelliseen lopputulokseen. Yhdenvertaisuudesta poiketaan usein esimerkiksi verolainsäädännössä, joka väistämättä asettaa verovelvollisia eri asemaan. Perusoikeussäännöksen soveltamispiirissä oleva oikeus voi esimerkiksi juuri verolainsäädännössä myös kaventua tietyllä tapaa epäsuorasti, koska myös säännös, joka ei varsinaisesti aseta rajoituksia, voi rajoittaa perusoikeuksia. Näin on

¹⁹¹ HE 309/1993 vp, s. 29.

¹⁹² *Viljanen* 2001, s. 14.

¹⁹³ *Viljanen* 2011b, s. 139–140.

¹⁹⁴ Ks. esim. *Viljanen* 2011b, s. 139.

¹⁹⁵ Ks. esim. *Viljanen* 2011b, s. 139.

esimerkiksi veronhuojennuksissa: vaikka joidenkin verovelvollisten saama etu ei suoranaisesti ole pois sellaiselta yksilöltä, joka ei saa etua, johtaa huojennussäännös eri verovelvollisten asettamiseen eriarvoiseen asemaan verotuskohtelun suhteen.

Joidenkin perusoikeuksien osalta rajoitusmahdollisuus on kirjattu itse perusoikeussäännökseen, mutta tietyin edellytyksin myös ehdottomaan muotoon, ilman rajoitusmahdollisuutta kirjoitettuja perusoikeuksia voidaan rajoittaa¹⁹⁶. Täysin ehdottomia, sellaisia, joita ei missään olosuhteissa tai missään laajuudessa voida tavallisella lailla rajoittaa, ovat ainoastaan kiellon muotoon kirjoitetut perusoikeussäännökset, kuten PL 6.2 §:n syrjäntäkielto¹⁹⁷.

Sellaisten perusoikeuksien, joihin ei sisälly lakivarausta, mutta jotka eivät kuitenkaan ole ehdottomia, rajoitusmahdollisuutta arvioidaan yleisten rajoitusedellytysten mukaisesti.¹⁹⁸ Yleiset rajoitusedellytykset perustuvat perustuslakivaliokunnan vuoden 1995 perusoikeusuudistusta koskevaan mietintöön¹⁹⁹, jossa valiokunta esitti seuraavan esimerkinomaisen luettelon perusoikeuksien rajoittamisen kriteereistä:

1. **Lailla säätämisen vaatimus:** rajoitusten tulee perustua eduskunnan säätämään lakiin.
2. **Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus:** rajoitusten on oltava tarkkarajaisia ja riittävän täsmällisesti määritettyjä. Rajoitusten olennaisen sisällön tulee ilmetä laista.

¹⁹⁶ Perusoikeussäännöksiin kirjatut rajoitusmahdollisuudet on toteutettu lakivarauksin. Nykyisten perusoikeussäännösten lakivaraukset ovat ns. kvalifioituja lakivarauksia: ne antavat lainsäätäjälle valtuutuksen rajoittaa perusoikeutta tavallisella lailla, mutta vain tietyin perusoikeussäännöksessä mainituin perustein. (Ks. PeVM 25/1994 vp, s. 4) Esimerkiksi PL 12.1 §:n mukaan lailla voidaan säätää kuvaohjelmia koskevia rajoituksia vain, jos ne ovat välttämättömiä lasten suojelemiseksi. Joissakin perusoikeussäännöksissä lakivaraus jättää lainsäätäjälle tietyn harkintavallan perusoikeuden toteuttamisen suhteen, koska perusoikeus turvataan *sen mukaan kuin lailla tarkemmin säädetään* tai *sen mukaan kuin lailla säädetään*. (Ks. HE 309/1993 vp, s. 30) Tällaisista lakivarauksista voidaan puhua sääntelyvarausten, jotka eivät niinkään anna lainsäätäjälle rajoitusvaltuuksia vaan velvollisuuden antaa perusoikeuden sisältöä täsmentäviä säännöksiä (Ks. PeVM 25/1994 vp, s. 5–6).

¹⁹⁷ Ks. PeVM 25/1994, s. 4. Muita kieltoja ovat PL 7.2 §:n kuolemanrangaistuksen, kidutuksen ja muun ihmisarvoa loukkaavan kohtelun kieltö, PL 8 §:n taannehtivan rikoslain kieltö, PL 9.3 §:n kieltö estää Suomen kansalaista saapumasta maahan ja PL 9.4 §:n kieltö karkottaa, luovuttaa tai palauttaa ulkomaalaista, jos häntä tämän vuoksi uhkaa kuolemanrangaistus, kidutus tai muu ihmisarvoa loukkaava kohtelu. PL 6.2 §:n syrjäntäkieltö, PL 7.3 §:n kieltö puuttua kenenkään henkilökohtaiseen koskemattomuuteen tai riistää kenenkään vapautta mielivaltaisesti ja ilman laissa säädettyä perustetta sekä PL 18.3 §:n kieltö erottaa ketään työstä ilman lakiin perustuvaa syytä ovat sinänsä ehdottomia, mutta säännösten sanamuotojen vuoksi ensin mainittuja lievemmin. Perustuslain 6.2 § kieltää eri asemaan asettamisen henkilöön liittyvän synn perusteella ainoastaan ilman hyväksyttävää perustetta. Jos tällainen hyväksyttävä peruste on, ei kyse ole PL 6.2. §:n tarkoittamasta syrjinnästä. Perustuslain 7.3 § ja 18.3 § jättävät lainsäätäjälle harkintavaltaa sen suhteen, mitkä ovat laissa säädetty perusteet.

¹⁹⁸ Ks. esim. *Viljanen* 2011b, s. 147. Yleiset rajoitusedellytykset koskevat myös lakivarausten sisältäviä perusoikeussäännöksiä, mutta niiden merkitys korostuu etenkin juuri sellaisissa oikeuden muotoon kirjatuihin perusoikeuksissa, joiden rajoitusmahdollisuudesta ei ole perusoikeussäännöksessä säädetty.

¹⁹⁹ PeVM 25/1994 vp.

3. **Hyväksyttävyyysvaatimus:** rajoitusperusteiden tulee olla perusoikeusjärjestelmän ja ihmisoikeusmääräysten kannalta hyväksyttäviä ja painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatimia.
4. **Ydinalueen koskemattomuuden vaatimus:** tavallisella lailla ei voida säätää perusoikeuden ytimeen ulottuvaa rajoitusta.
5. **Suhteellisuusvaatimus:** rajoitusten tulee olla välttämättömiä hyväksyttävän tarkoituksen saavuttamiseksi ja oikeassa suhteessa tavoitteeseen.
6. **Oikeusturvavaatimus:** perusoikeuksia rajoitettaessa on huolehdittava riittävästä oikeusturvajärjestelystä.
7. **Ihmisoikeusvelvoitteiden noudattamisen vaatimus:** rajoitukset eivät saa olla ristiriidassa Suomen kansainvälisten ihmisoikeusvelvoitteiden kanssa.²⁰⁰

Vaikka luettelo on mietinnön mukaan vain esimerkinomainen, sitä on käytetty lähes sellaisenaan rajoitusmahdollisuuksien arviointiin. Rajoituksen on siis toisaalta edellytettävä täyttävän kaikki luettelossa esitetyt vaatimukset ja toisaalta luettelon ulkopuolisia kriteereitä ei ole käytetty.²⁰¹

3.4 Yleinen yhdenvertaisuussäännös (PL 6.1 §)

Yhdenvertaisuus perusoikeutena pitää sisällään sekä oikeudellisen että tosiasiallisen yhdenvertaisuuden.²⁰² Oikeudellisella eli muodollisella yhdenvertaisuudella tarkoitetaan sitä, että oikeudellisesti merkityksellisessä suhteessa samanlaisia tapauksia tulisi kohdella samalla tavalla. Erilaisen kohtelun voi perustaa ainoastaan laista ilmeneviin seikkoihin. Tosiasiallinen eli aineellinen yhdenvertaisuus liittyy yhteiskunnassa esiintyvän eriarvoisuuden poistamiseen. Eriarvoisuus voi olla seurausta lainsäädännöstä ja muista julkisen vallan toimista tai yksityisten tahojen toiminnasta. Julkisen vallan tehtäväksi nähdään tällaisen eriarvoisuuden poistaminen eli tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistäminen. Tätä tehtävää toteuttaessa saattaa olla tarpeen poiketa muodollisesta yhdenvertaisuudesta. Poikkeamiselle on kuitenkin aina oltava hyväksyttävä peruste.²⁰³ Esimerkiksi tosiasiallisen yhdenvertaisuuden

²⁰⁰ PeVM 25/1994 vp, s. 5 & Viljanen 2011b, s. 146.

²⁰¹ Ks. esim. Saraviita 2011, s. 141.

²⁰² HE 309/1993, s. 42.

²⁰³ Ks. Ojanen–Scheinin 2011, s. 228.

edistämiseksi saattaa olla perusteltua myöntää veronhuojennuksia heikommassa taloudellisessa asemassa oleville.

Yhdenvertaisuudesta säädetään perustuslain 6 §:ssä, jonka 1 momentin mukaan *ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä*. Tämä yleinen yhdenvertaisuussäännös pitää sisällään mielivaltaisen kiellon ja vaatimuksen samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Nämä vaatimukset kohdistuvat sekä lainsäätäjään että lainsoveltajaan. Tuomioistuimille ja muille viranomaisille tämä tarkoittaa vaatimusta siitä, ettei samanlaisia tapauksia saa kohdella eri tavalla, ellei erilainen kohtelu ilmene laista. Kyse on siten muodollisesta yhdenvertaisuudesta. Säännös rajoittaa tuomioistuinten ja muiden viranomaisten harkintavaltaa.²⁰⁴ Tuomioistuin ei esimerkiksi voi tuomita kahdelle samanlaisesta rikoksesta tuomitulle erilaista rangaistusta, jos olosuhteet ovat samanlaiset, vaikka rangaistusasteikko mahdollistaisikin laajan harkintavallan rangaistuksen suhteen.

Lainsäätäjää koskeva vaatimus yhdenvertaisuudesta on luonteeltaan hieman erilainen, sillä lainsäätäjän tulee lakeja säätäessään ottaa huomioon myös tosiasiallisen yhdenvertaisuuden toteutuminen ja edistäminen sekä kulloinkin tavoiteltu yhteiskunnallinen kehitys. Lähtökohdiana myös lakeja säädettäessä on se, ettei yksilöitä saa asettaa toisiaan edullisempaan tai epäedullisempaan asemaan, mutta näin voidaan kuitenkin hyväksyttävän syyn vuoksi tehdä ilman, että sen katsottaisiin loukkaavan muodollista yhdenvertaisuutta.²⁰⁵ Tarve poiketa yhdenvertaisuudesta saattaa seurata muiden perusoikeuksien toteuttamisesta tai yleisesti jo PL 1.2 §:stä, jonka mukaan valtiosääntö turvaa ihmisarvon loukkaamattomuuden ja yksilön vapauden ja oikeudet sekä edistää oikeudenmukaisuutta yhteiskunnassa. Perusteena voi toimia myös PL 22 §:n perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien turvaamisvelvoite tai muu painava yhteiskunnallinen intressi. Perustuslakivaliokunta on useassa lausunnossaan todennut, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn.²⁰⁶ Tämä jättää tosiasiallisesti lainsäätäjälle suhteellisen laajan liikkumavaran muodollisen yhdenvertaisuuden toteutumisen suhteen, koska rajoituksia voidaan perustella hyväksyttävästi yhteiskunnallisella intressillä. Jo perustuslain esitöissä todettiin, että lainsäädännölle on ominaista, että se kohtelee tietyn

²⁰⁴ Ks. *Ojanen–Scheinin* 2011, s. 232.

²⁰⁵ Ks. *Ojanen–Scheinin* 2011, s. 232.

²⁰⁶ Ks. esim. PeVL 15/2018, s. 55.

hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin edistääkseen muun muassa tosiasiallista tasa-arvoa.²⁰⁷

Jonkinasteisen erilaisen kohtelun on siten katsottu olevan hyväksyttävää yhdenvertaisuuden kannalta. Tämä onkin tarpeellista, sillä ehdoton yhdenvertaisuus rajoittaisi merkittävästi lainsäädäntövaltaa ja aiheuttaisi rajoituksia muihin perusoikeuksiin. Ehdottoman yhdenvertaisuuden tavoittelu muodostaisi esteen lähes kaikelle lainsäädännölle, koska on vaikea kuvitella montakaan säännöstä, joka johtaisi kaikkien yksilöiden kannalta yhdenvertaiseen kohteluun kaikissa suhteissa. Jos esimerkiksi ansiotuloja verotettaisiin niin, että kaikki maksavat tuloistaan tuhat euroa veroa vuodessa, voisi tätä pitää muodollisesti yhdenvertaisena, jos tilanteita pidettäisiin samanlaisina siitä syystä, että sääntely koskee kaikkia palkansaajia. Luonnollisesti tällainen sääntely muodostuisi mahdottomaksi jo PL 1.2 §:n oikeudenmukaisuuden edistämisen ja tosiasiallisen yhdenvertaisuuden vaatimuksen kannalta. Yhtä lailla muodollisesti yhdenvertaista olisi, jos kaikki maksaisivat ansiotuloistaan veroa 20 %, mutta tähänkin sisältyisi ongelmia tosiasiallisen yhdenvertaisuuden kannalta. Satatuhatta euroa vuodessa ansaitseva voisi pitää yhdenvertaisuuden vastaisena sitä, että hän joutuu maksamaan veroja 20 000 euroa, kun 10 000 euroa ansaitseva maksaa ainoastaan 2 000 euroa. Vähemmän ansaitseva taas voisi pitää yhdenvertaisuuden vastaisena sitä, että hänelle jää tuloistaan verojen jälkeen vain 8 000 euroa, kun enemmän ansaitsevalle jää 80 000 euroa. Toisaalta ehdoton olisi myös tilanne, jossa vero määräytyisi niin, että kaikille palkansaajille jäisi verojen jälkeen sama euromäärä.

Ehdoton muodollinen yhdenvertaisuus estäisi myös tosiasiallisen yhdenvertaisuuden tavoitteen toteuttamisen, heikommassa asemassa olevien tilanteen parantaminen saattaa vaatia – ja usein vaatiikin – muodollisesta yhdenvertaisuudesta poikkeamista²⁰⁸. Ehdoton yhdenvertaisuus on käytännössä mahdotonta jo siitäkin syystä, että tilanteiden samankaltaisuutta ja samanlaista kohtelua voidaan arvioida monella eri tapaa.

Keskeistä yhdenvertaisuudesta poikkeamiselle onkin se, voidaanko erottelu perustella perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävällä tavalla²⁰⁹. Tällainen hyväksyttävä peruste saattaa olla esimerkiksi juuri tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistäminen antamalla

²⁰⁷ HE 309/1993, s. 43.

²⁰⁸ Ks. tähän liittyen esim. *Andersson* 2009, s. 2.

²⁰⁹ Ks. esim. PeVL 25/2006, s. 2 & PeVL 15/2018, s. 55.

etuksia heikommassa asemassa oleville. Hyväksyttävän perusteen lisäksi myös muiden perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten tulee täytyä. Rajoituksia yhdenvertaisuuteen voi seurata sekä etujen myöntämisestä että velvollisuuksien asettamisesta, koska molemmissa tilanteissa se, johon etu tai velvollisuus kohdistuu, asetetaan erilaiseen asemaan suhteessa niihin, joihin etu tai velvollisuus ei kohdistu.

4 Yhdenvertaisuus verotuksessa

4.1 Perustuslain yhdenvertaisuussäännös ja verotus

Perusoikeussäännökset sitovat kaikkea julkisen vallan käyttöä, joten PL 6 §:n yhdenvertaisuussäännös koskee myös verotusta. Perusoikeuksilla on kuitenkin ollut vero-oikeudessa vain rajallinen merkitys muihin oikeudenaloihin verrattuna, vaikka perusoikeussuojan tarpeen voidaan katsoa verotuksessa jopa korostunut, koska verotus kuuluu julkisen vallan käytön ydinalueeseen²¹⁰. Verolainsäädännöllä jaetaan verorasitusta verovelvollisten kesken, jolloin yhdenvertaisuuden vaatimus korostuu, koska sen toteutuminen varmistaa, että kokonaisverorasitus jakautuu mahdollisimman tasaisesti. Yhdenvertaisuudella voi katsoa tämän vuoksi olevan korostunut merkitys verotuksessa.²¹¹

Yhdenvertaisuuden merkitystä verotuksessa korostaa myös se, että verotus on jo lähtökohdiltaan ongelmallinen PL 6.1 §:n yleisen yhdenvertaisuussäännöksen kannalta. Kuten edellisessä luvussa todettiin, ei ehdotonta yhdenvertaisuutta voida saavuttaa, koska sellaista säännöstä, joka johtaisi yhdenvertaisuuden toteutumiseen kaikkien yksilöiden välillä kaikissa mahdollisissa suhteissa, tuskin voi olla olemassa. Tämä korostuu etenkin verolainsäädännössä, jossa ratkaisut ovat lähes poikkeuksetta yhdenvertaisuuden vastaisia joissain verovelvollisten välisissä suhteissa²¹². Esimerkiksi ansiotulojen verottaminen niin, että kukin verovelvollinen maksaa tuloistaan veroa 1 000 euroa vuodessa olisi veron määrän suhteen muodollisesti yhdenvertaista, mutta veron suhteellisen osuuden ja verojen jälkeen jäävän tulon suhteen muodollisen yhdenvertaisuuden vastaista. Suhteellinen verotus taas on veron suhteellisen osan suhteen yhdenvertaista, mutta veron euromäärän suhteen yhdenvertaisuuden vastaista. Yhdenvertaisuuden kannalta olennaista on tällöin se, miten samanlaiset tapaukset, jossa yksiöitä tulisi kohdella samalla tavalla, määritetään.

²¹⁰ Ks. rajallisesta merkityksestä esim. *Äimä* 2011, s. 69. Oikeussuojan tarpeen korostumisesta HE 1/1998, s. 74. Ks. myös *Nykänen* 2017, s. 225. Ks. myös *Wikström* 2011, s. 97, jossa hän kiteyttää osuvasti yhdenvertaisuuden merkityksen verotuksessa: ”--- voidaan todeta, että *yhdenvertaisuus* ohjaa verojärjestelmää marginaalisissa tilanteissa, mutta tämä ei poista eikä vähennä argumentin merkitystä”.

²¹¹ Ks. esim. *Söderlund* 2009, s. 206 & *Nykänen* 2017, s. 226.

²¹² Ks. tähän liittyen esim. *Urpilainen* 2017, s. 173, jossa hän toteaa, että verojärjestelmän systematiikka on jo lähtökohtaisesti erilaisia verovelvollisia ja taloudellisia toimintoja erotteleva, ja että verolainsäädännön tavoitteita on yleensä hyvin vaikea saattaa täysin yhteismitallisiksi perustuslain arvojen kanssa.

Yhdenvertaisuussäännös erottuu luonteeltaan muista perusoikeussäännöksistä siinä, että se edellyttää aina yksilön tilanteen ja kohtelun vertaamista muiden perusoikeussuojaa nauttivien yksilöiden tilanteeseen ja kohteluun. Yhdenvertaisuuden kannalta yksittäisen yksilön kohtelua ja tilannetta voidaan verrata käytännössä jokaisen muun yksilön tilanteeseen ja kohteluun jokaisessa oikeudellisesti merkittävässä suhteessa. Koska absoluuttisen samanlaisia tilanteita tai olosuhteita ei voi olla, tulee kohtelun olla samanlaista, jos tilanteet kahden verovelvollisen välillä ovat riittävän samanlaiset. Tilanteen samanlaisuutta voidaan kuitenkin arvioida usealta eri kannalta. Verovelvollisten tilanteen samanlaisuus voitaisiin esimerkiksi johtaa tulojen tai varallisuuden määrän perusteella. Perustamalla samanlainen kohtelu riittävästi samanlaisuuteen jossain verovelvollisten ominaisuudessa suljetaan samalla pois samanlaisuuden merkitys jossain toisessa ominaisuudessa. Tämä tarkoittaa myös sitä, että muutokset verovelvollisten kohtelussa vaikuttavat aina yhdenvertaisuuteen suhteessa muihin verovelvollisiin. Keventämällä verovelvollisen A verotusta, asetetaan eriarvoiseen asemaan kaikki ne verovelvolliset, joita aiemmin verotettiin samalla tavalla kuin A:ta, mutta joiden verotusta ei kevennetä. Kiristämällä verovelvollisen B verotusta, asetetaan B eriarvoiseen asemaan kaikkiin niihin verovelvollisiin verrattuna, joita aiemmin verotettiin B:tä vastaavasti, mutta joiden verotus ei kiristy.

Verotusta koskee myös korostetun laillisuuden periaate, jolla tarkoitetaan vaatimusta siitä, että verosta on säädettävä lailla. Tämä vaatimus käy ilmi PL 81.1 §:stä, jonka mukaan *valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta*. Samansisältöinen vaatimus koskee PL 121.3 §:n mukaan myös kunnallisveroa. Verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista ei siten voida säätää lakia alemmilla säännöksillä. Luonnollisesti myöskään lakia soveltavilla viranomaisilla ei ole valtuutta päättää näistä lainsäädäntövallan alaisuuteen sidotuista perusteista. Korostetun laillisuuden periaate pitää sisällään myös vaatimuksen siitä, että laista tulisi yksiselitteisesti ilmetä verovelvollisuuden piiri ja siitä, että lain säännösten tulisi olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä olisi sidottua harkintaa²¹³.

Korostetun laillisuusperiaatteen ja verolain säännösten tarkkuusvaatimuksen takia yhdenvertaisuussäännöksen asettama vaatimus kohdistuu verotuksessa erityisesti lainsäätäjään.

²¹³ HE 1/1998, s. 134.

Tuomioistuinten ja muiden viranomaisten osalta yhdenvertaisuussäännöksen vaikutus rajautuu lähinnä perusoikeusmyönteiseen laintulkintaan ja siihenkin verolakien korostetun tarkkuusvaatimuksen vuoksi usein vain rajallisesti. Korostetusta tarkkuusvaatimuksesta huolimatta verolait ovat kuitenkin vain poikkeuksellisesti niin yksiselitteisiä, ettei tulkinnalle jäisi sijaa. Perusoikeusmyönteisen laintulkinnan voidaan verotuksessa myös katsoa kytkeytyvän lähinnä sen verovelvollisen kannalta suosiolliseen tulkintaan, jonka verotuksesta ratkaistavana olevassa asiassa on kysymys. Täten esimerkiksi veronhuojennussäännösten perusoikeusmyönteinen laintulkinta voisi johtaa lähinnä siihen, että tulkinnanvaraisessa tilanteessa huojennus myönnetään eikä siihen, että muiden verovelvollisten yhdenvertaisuuteen vedoten huojennus jätettäisiin myöntämättä²¹⁴.

Tuomioistuimilla on myös PL 106 §:n nojalla mahdollisuus puuttua selvimpiin yhdenvertaisuuden loukkauksiin, mutta tämä mahdollisuus on ilmeisyyskriteerin vuoksi hyvin rajallinen. Yhdenvertaisuussäännökselle etusijan antaminen PL 106 §:n nojalla on erityisen haasteellista, koska sama tulkinta- tai soveltamiskysymys koskee usein laajaa verovelvollisten joukkoa. Siten, jos tuomioistuin toteaisi ratkaistavana olevassa tapauksessa tavallisen lain johtavan verovelvollisen kannalta yhdenvertaisuusvaatimuksen vastaiseen lopputulokseen ja PL 106 §:ää soveltaen myöntäisi verovelvolliselle esimerkiksi jonkin veronhuojennuksen PL 6.1 §:n nojalla, tarkoittaisi tämä samalla niiden verovelvollisten yhdenvertaisuuden loukkamista, jotka eivät vastaavassa tilanteessa veronhuojennusta ole vakiintuneen tulkintakäytännön vuoksi saaneet.²¹⁵ Verolain säännöksen soveltamatta jättäminen PL 106 §:n nojalla yhdenvertaisuussäännöksen vuoksi johtaisi siten lähes poikkeuksetta muiden vastaavassa tilanteessa olevien verovelvollisten eriarvoiseen kohteluun. Sama koskee tilannetta, jossa tuomioistuin PL 6.1 §:n nojalla eväisi veronhuojennuksen myöntämisen: verovelvollinen, jota ratkaisu koskee, asetettaisiin mahdollisesti eriarvoiseen asemaan kaikkien vastaavan

²¹⁴ Ks. esim. KHO 2018:163, jossa eri mieltä olleet jäsenet katsoivat, että yhdenvertaisuusnäkökohdan painoarvo lain soveltamisen yhteydessä on suurimmillaan silloin, kun asianosainen on lain tietynlaisen tulkinnan tai soveltamistavan vuoksi joutumassa muita verovelvollisia epäedullisempaan asemaan ja kysymys on sen arvioimisesta, onko tällainen lopputulos tulkintateitse torjuttava. *Urpilainen* (2014) kytkee perusoikeusmyönteisen laintulkinnan verotuksessa verovelvollisen suosimisen periaatteeseen, joka niin ikään koskee sen verovelvollisen suosimista, jonka verotuksesta ratkaistavana asiassa on kyse. Verovelvollisen suosimisen periaate ilmenee osaltaan esimerkiksi verotusmenettelystä annetun lain (18.12.1995/1558) 74 §:ssä (11.6.2010/520), jonka mukaan asian ollessa ratkaistavana verotuksen oikaisulautakunnassa, hallinto-oikeudessa tai korkeimmassa hallinto-oikeudessa äänestäen, päätökseksi tulee se mielipide, jota useimpien on katsottava kannattaneen. Jos äännetä jakautuvat tasan, päätökseksi tulee se mielipide, joka on verovelvolliselle edullisempi tai, jollei tätä perustetta voida soveltaa, se mielipide, jota puheenjohtaja on kannattanut.

²¹⁵ Ks. osin tästä problematiikasta myös *Tikka* 1999, s. 990–991.

huojennuksen saavien kanssa. Tämän takia kynnyksen PL 106 §:n soveltamiseksi yhdenvertaisuuden takia voidaan katsoa olevan erityisen korkealla²¹⁶.

Lainsäätäjää koskee muodollisen yhdenvertaisuuden vaatimuksen lisäksi myös vaatimus tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistämisestä ja eriarvoisuuden poistamisesta. Tämä saattaa edellyttää muodollisesta yhdenvertaisuudesta poikkeamista esimerkiksi erilaisin veronhuojennuksin. Jos asiaa arvioidaan verotuksen tavoitteiden kannalta, kytkeytyy tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistäminen ennen kaikkea verotuksen tulojakopoliittiseen tavoitteeseen, jolla tarkoitetaan pyrkimystä tuloerojen tai varallisuuserojen tasoittamiseen²¹⁷. Kyse on siis taloudellisen eriarvoisuuden poistamisesta. Tosiasiallisen yhdenvertaisuuden edistämiseen voidaan osittain kytkeä myös sosiaalipoliittiset tavoitteet, joiden perusajatuksena on perustoimeentulon turvaaminen kaikille yksilöille²¹⁸. Tulonjako- tai sosiaalipoliittista tavoitetta toteutettaessa muodollisesta yhdenvertaisuudesta on lähtökohtaisesti poikettava. Verotuksen ensisijainen tavoite eli verojen kerääminen julkisen toiminnan rahoittamiseksi (fiskaalinen tavoite²¹⁹) ei itsessään juuri edellyttäisi poikkeamista muodollisesta yhdenvertaisuudesta, koska tavoitteen saavuttamiseksi vain verojen kokonaismäärällä olisi merkitystä ja verojärjestelmä voitaisiin toteuttaa niin, että muodollisesti riittävän samanlaisessa asemassa olevia verotettaisiin samalla tavalla.

Verotuksen tavoitteilla tai ominaispiirteillä ei kuitenkaan ole vaikutusta siihen, miten verotusta tulisi tarkastella PL 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännöksen kannalta. Verotusta koskee sen osalta samat vaatimukset kuin muitakin julkisen vallan aloja. Yhdenvertaisuudesta poikkeaminen tarkoittaa myös verotuksessa perusoikeuden rajoittamista, jolloin perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten tulisi täytyä, jotta perusoikeusrajoitukseen johtava säännös olisi perustuslainmukainen. Tarkastelu kohdistuu tällöin ennen kaikkea siihen, onko rajoitukselle – siis verotuksellisesti eri asemaan asettamiselle – olemassa hyväksyttävä peruste ja onko rajoitus oikeasuhtainen. Olennaista yhdenvertaisuuden toteutumisen kannalta on myös se, miten tilanteiden samanlaisuus määritetään eli milloin verovelvollisten voidaan katsoa

²¹⁶ Näin myös Nykänen 2017, s. 234.

²¹⁷ Ks. tulonjakopoliittisesta tavoitteesta esim. Niskakangas 2011, s. 31–33.

²¹⁸ Ks. sosiaalipoliittisista tavoitteista esim. Niskakangas 2011, s. 36–37. Niskakangas (s. 36) puhuu perustoimeentulon turvaamisesta kaikille kansalaisille. On kuitenkin luontevampaa puhua kaikista yksilöistä, koska perustoimeentulon turvaamista koskevassa PL 19 §:ssä turva koskee *jokaista*, jolla tarkoitetaan kaikkia Suomen oikeudenkäyttöpiirissä olevia luonnollisia henkilöitä.

²¹⁹ Ks. fiskaalisesta tavoitteesta tarkemmin esim. Niskakangas 2011, s. 24.

olevan siinä määrin samanlaisessa asemassa, että heitä tulisi verotuksellisesti kohdella samalla tavalla. Yleisen yhdenvertaisuussäännöksen asettamien vaatimusten toteutumiseen liittyy kiinteästi ennen kaikkea verotuksen oikeudenmukaisuus ja veronmaksukykyisyysperiaate. Yhdenvertaisuuden toteutumista ja hyväksyttävää rajoittamista ei kuitenkaan voida arvioida pelkästään verotuksen oikeudenmukaisuuden ja veronmaksukykyisyyden perusteella, vaan arvioinnin tulee lopulta pohjautua perusoikeuksien yleisiin oppeihin. Verotusta koskee samat kriteerit kuin muitakin perusoikeuksia. Tämän vuoksi perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännöllä on myös verotuksessa merkittävä rooli. Verotuksen oikeudenmukaisuuden käsite ja veronmaksukykyisyysperiaate auttavat kuitenkin sen määrittämisessä, miten PL 6 §:n yhdenvertaisuussäännöksen sisältö ilmenee verotuksessa.

4.2 Verotuksen oikeudenmukaisuus

4.2.1 Horisontaalinen ja vertikaalinen oikeudenmukaisuus

Verotuksen oikeudenmukaisuutta pidetään yhtenä keskeisenä hyvän verojärjestelmän ominaisuutena.²²⁰ Verorasituksen tulisi kohdistua oikeudenmukaisesti yhteiskunnan jäsenten kesken.²²¹ Oikeudenmukaisuuteen verotuksessa sisältyy horisontaalinen oikeudenmukaisuus ja vertikaalinen oikeudenmukaisuus. Horisontaalinen oikeudenmukaisuus on lähellä yleistä yhdenvertaisuussäännöstä (PL 6.1 §), jonka vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisista tilanteissa muuntuu verotuksessa vaatimukseksi samanmääräisestä verottamisesta samanlaisessa taloudellisessa asemassa olevien verovelvollisten kesken. Vertikaalinen oikeudenmukaisuus puolestaan tarkoittaa sitä, että taloudellisesti eri asemassa olevia verovelvollisia tulisi verottaa eri määräisesti.²²²

4.2.2 Veronmaksukykyisyysperiaate

Taloudellista asemaa arvioidaan pääsääntöisesti oikeudenmukaisuuteen kiinteästi liittyvän veronmaksukykyisyysperiaatteen avulla. Periaatteen mukaan verovelvollisen tulisi maksaa veroja maksukykynsä mukaisesti. Tuloverotuksessa tämä tarkoittaa oikeudenmukaisuuden

²²⁰ Ks. esim. *Myrsky* 2009, s. 739, *Niskakangas* 2011, s. 62 & *Määttä* 2007, s. 87.

²²¹ Ks. esim. *Wikström–Ossa–Urpilainen* 2015, s. 69–70.

²²² Ks. esim. *Niskakangas* 2011, s. 62–63.

kannalta sitä, että samalla tulotasolla olevien veronmaksukyky oletetaan samanlaiseksi ja sitä, että tulojen lisääntyessä myös veronmaksukyky lisääntyy.²²³ Perintö- ja lahjaverotuksessa verovelvollisen veronmaksukyvyyn katsotaan lisääntyvän vastikkeetta saadun omaisuuden vuoksi.²²⁴ Tuloverotusta vastaavalla tavalla veronmaksukyvyyn katsotaan lisääntyvän sitä enemmän, mitä suuremmasta omaisuudesta on kyse.

Veronmaksukykyyn liittyy myös realisointivaatimus, jonka mukaan omaisuuden arvonnousu verotetaan vasta siinä vaiheessa, kun omaisuus realisoidaan. Veronmaksukykyä katsotaan lisäävän vain sellaisten tulojen, jotka ovat realisoituneet.²²⁵ Perintö- ja lahjaverotuksessa tällaista realisointivaatimusta ei kuitenkaan tunneta. Verotuksen kohteena on perintöosuuden tai lahjan arvo, eikä verotuksen toimittaminen ja veron maksamisen eräpäivät ole riippuvaisia siitä, millainen omaisuus on kyseessä tai siitä, milloin saatu omaisuus realisoidaan.

Veronmaksukyvyyn ei katsota olevan suoraan verrannollinen tulojen määrään tai vastikkeetta saadun varallisuuden arvoon. Tuloverotuksessa veronmaksukyvyyn katsotaan alkavan vasta silloin, kun välttämättömimmät tarpeet on tyydytetty. Tämän vuoksi verotusta ei juuri kohdisteta niihin, joiden tulot ovat hyvin vähäisiä.²²⁶ Myös perintö- ja lahjaverotuksessa kaikista pienimmät lahjat ja perinnöt on jätetty verotuksen ulkopuolelle.²²⁷ Sen sijaan tulojen tai vastikkeetta saadun varallisuuden kasvaessa riittävästi, veronmaksukyvyyn katsotaan kasvavan suhteessa enemmän kuin saadun varallisuuden arvon²²⁸. Esimerkiksi valtion tulovero sekä perintö- ja lahjaverot ovat progressiivisia: tulojen määrän tai perinnön tai lahjan arvon kasvaessa verojen suhteellinen osuus tuloista tai omaisuuden arvosta kasvaa.

²²³ Ks. esim. *Niskakangas* 2011, s. 64–65.

²²⁴ Ks. esim. *Wikström–Ossa–Urpilainen* 2015, s. 325.

²²⁵ Ks. esim. *Niskakangas* 2011, s. 66 & *Wikström–Ossa–Urpilainen* 2015, s. 72.

²²⁶ Ks. *Niskakangas* 2011, s. 65.

²²⁷ Alle 20 000 euron perinnöstä eikä alle 5 000 euron lahjasta ei makseta veroa (PerVL 14 § & 19 a §).

²²⁸ Toisaalta perintö- ja lahjaverotuksessa ei oteta huomioon perinnön- tai lahjasaajan muita tuloja tai varallisuutta eikä tuloverotuksessa muuta varallisuutta, vaikka on selvää, että esimerkiksi suuret tulot tai huomattavan varallisuuden omaavalla verovelvollisella on parempi maksukyky myös perinnöstä tai lahjasta määrätyn veron suhteen kuin henkilöllä, jolla ei ole tuloja tai muuta varallisuutta (ks. esim. *Mattila* 1984, s. 37). Pienimmän uhrauksen periaatteen mukaan esimerkiksi verovelvollinen, joka omaa miljoonan euron omaisuuden tai omaa suuret tulot, hyötyisi 50 000 euron perinnöstä vähemmän kuin verovelvollinen, jolla ei ole muuta omaisuutta tai jolla on pienemmät tulot. Periaatteen mukaan suuremman varallisuuden tai suuremmat tulot omaava voisi siten verottaa perinnöstä enemmän.

Tämän ratkaisun perusteena on ajatus pienimmän uhrauksen periaatteesta, jossa oletetaan, että tulojen tai vastikkeetta saadun omaisuuden kasvaessa niistä saatu hyöty alenee. Periaatteen mukaan oletetaan siis, että esimerkiksi 100 000 euroa vuodessa ansaitseva verovelvollinen hyötyy jokaisesta ansaitsemastaan lisäeurosta vähemmän kuin 10 000 euroa vuodessa ansaitseva, jolloin suhteellisesti samanasteinen verotus olisi suurempi uhraus vähemmän ansaitsevalle. Kun tulojen kasvaessa uhrauksen määrä vähenee, kannattaa verottaa suurituloisia suhteellisesti enemmän, jotta verojärjestelmän aiheuttamien uhrausten kokonaismäärä yhteiskunnan tasolla olisi mahdollisimman vähäinen. Veronmaksukykyisyyden arviointi ei myöskään kohdistu pelkästään tulojen määrään, vaan myös pakollisilla menoilla on arvioinnissa jossain määrin merkitystä. Esimerkiksi erot perheen koossa saattavat vaikuttaa siihen, että kahden samalla tulotasolla olevan verovelvollisen veronmaksukykyisyys on eritasoinen. Veronmaksukykyisyyden katsotaan laskevan esimerkiksi elätettävien lasten lukumäärän noustessa. Tällaiset erot pakollisissa menoissa on huomioitu erinäisin verovähennyksin tai suorien tukien, kuten lapsilisän avulla.²²⁹ Sen sijaan ei-pakollisilla menoilla, kuten vapaaajan menoilla ei voi katsoa olevan vaikutusta veronmaksukykyyn.

Myös perintö- ja lahjaverotuksessa veronmaksukykyyn katsotaan vaikuttavan muutkin seikat kuin ainoastaan saadun omaisuuden arvo. Veronmaksukykyyn ei katsota lisääntyvän samassa suhteessa saatuun omaisuuteen nähden esimerkiksi tilanteessa, jossa perilliset asuivat perinnönjättäjän kanssa samassa taloudessa. Perinnöksi saatu omaisuus saattaa tällaisissa tilanteissa olla samaa omaisuutta, joka on osaltaan tuottanut kotitalouden veronmaksukykyyn jo ennen perintötapahtumaa.²³⁰ Osaltaan tämän vuoksi perintö- ja lahjaverolaissa säädetään merkittävistä vähennyksistä lesken ja alaikäisen rintaperillisen saamiin perintöosuuksiin²³¹.

Huomioon ei kuitenkaan oteta esimerkiksi saadun omaisuuden luonnetta, vaikka sillä saattaa olla vaikutusta veronmaksukykyyn varsinkin perintötilanteissa. Jos perintöosuus koostuu esimerkiksi ainoastaan vaikeasti realisoitavissa olevasta kiinteästä omaisuudesta, kuten kiinteistöistä pienellä paikkakunnalla, voi vero tulla maksettavaksi ennen kuin kiinteistö saadaan myytyä, jolloin vero tulee maksaa muista kuin vastikkeetta saaduista varoista. Vaikeasti realisoitavan omaisuuden vaikutus veronmaksukykyyn on kuitenkin vain väliaikainen.

²²⁹ Ks. *Niskakangas* 2011, s. 65–66.

²³⁰ Ks. *Niskakangas* 2011, s. 137.

²³¹ Lesken saama perintö on verovapaa 110 000 euroon asti, alaikäisen rintaperillisen 80 000 euroon asti. Ks. tarkemmin PerVL 12 § (23.11.2007/1063) ja PerVL 13 § (23.11.2007/1063).

Lahjaverotuksessa vastaavia vaikutuksia veronmaksukykyyn ei voida pitää yhtä haitallisina, koska lahjan antaminen ja sen ajankohta on perinnöstä poiketen lahjanantajan vapaasti päätettävissä ja ennakoitavissa.

4.2.3 Veronhuojennukset oikeudenmukaisuuden kannalta

Veronhuojennukset ovat rajatulle verovelvollisryhmälle myönnettäviä verohelpotuksia, joilla pyritään ohjaamaan tai tukemaan taloudellista toimintaa. Huojennuksia käytetään muun muassa elinkeino- tai sosiaalipoliittisten päämäärien edistämiseen ja ne voidaan toteuttaa esimerkiksi verovapauksin tai laskennallisina vähennyksinä.²³² Huojennukset ovat verotuksia, joilla tarkoitetaan verolainsäädännössä tukemistarkoituksessa säädettyjä poikkeuksia verotuksen normaalista perusrakenteesta.²³³ Verotuksen normaali perusrakenne määrittää ns. *normiveron*, josta poiketaan, jos verolainsäädännöllä pyritään muuhun kuin fiskaaliseen tavoitteeseen. Verotus on tällöin ohjaavaa.²³⁴ Esimerkiksi PerVL 9 §:n omaisuuden arvostamista koskeva pääsääntö muodostaa arvostamisen normaalin perusrakenteen perintö- ja lahjaverotuksessa ja PerVL 55 §:n sukupolvenvaihdoshuojennus tekee tästä poikkeuksen. Verotuiksi ei kuitenkaan tässä merkityksessä katsota esimerkiksi perintö- ja lahjaverolain eriytettyjä veroasteikkoja ja sukulaissuhteeseen perustuvia veroluokkia, vaan niiden katsotaan olevan osa verotuksen normaalia perusrakennetta.²³⁵ Tämän takia esimerkiksi veroluokkaan I kuuluvan perillisen ei katsota saavan verotukea, vaikka veroluokkaan II kuuluva maksaakin enemmän veroa. Tällainen perusrakenteeseen kuuluva säännös, jota ei tässä merkityksessä lueta verotueksi, voi kuitenkin verotuen lailla olla ongelmallinen oikeudenmukaisuuden ja yhdenvertaisuuden kanssa.

Sukupolvenvaihdoshuojennussäännökset ja muut luonteeltaan samanlaiset verotuet tarkoittavat välttämättä poikkeamista sekä horisontaalisesta että vertikaalisesta oikeudenmukaisuudesta. Perinnön- tai lahjansaaja, joka saa huojennusedun hyväkseen, maksaa veroa huomattavan paljon vähemmän kuin samanarvoista omaisuutta saanut verovelvollinen, joka ei saa huojennusetua hyväkseen. On selvää, ettei myöskään veronmaksukykyisyysperiaate tällaisissa huojennustilanteissa toteudu. Järjestelmään sisältyy kuitenkin myös sellaisia

²³² Ks. Wikström–Ossa–Urpilainen 2015, s. 84–85.

²³³ Ks. valtiovarainministeriön luettelo verotuista Suomessa 2018–2020 (VM 2020), s. 1.

²³⁴ Ks. Wikström–Ossa–Urpilainen 2015, s. 81.

²³⁵ Ks. VATT 2010a, s. 37.

veronhuojennuksia, joilla nimenomaan pyritään oikeudenmukaisuuden toteutumiseen. Nämä huojennukset tapahtuvat tavallaan veronmaksukyvyyn arvioinnin sisällä ja niillä pyritään mukauttamaan maksettava vero verovelvollisen tosiasiallisen veronmaksukyvyyn mukaisesti.²³⁶ Esimerkiksi PerVL 12 §:n puoliso vähennyksellä ja alaikäisyys vähennyksellä pyritään ottamaan huomioon se, että perinnönjättäjän kanssa samassa taloudessa asuneiden verovelvollisten veronmaksukyky ei tosiasiallisesti nouse perintönä saadun omaisuuden arvon mukaisesti, koska tuo omaisuus on jo aiemmin täyttänyt osaltaan saman kotitalouden veronmaksupotentiaalia²³⁷. Kun omaisuutta näin siirtyy saman kotitalouden sisällä, ei veronmaksukyvyä katsota nousevan pääsäännön mukaisesti.

4.3 Veronhuojennukset yhdenvertaisuussäännöksen kannalta

Veronhuojennukset johtavat aina jonkin rajatun verovelvollisjoukon kevyempään verotukseen. Tämän vuoksi ne ovat myös aina jossain määrin ongelmallisia yhdenvertaisuusvaatimuksen kannalta. Pelkästään verotuksen oikeudenmukaisuuden toteutumista arvioimalla ei voida määrittää sitä, toteutuuko perusoikeutena turvattu yhdenvertaisuus. Verotuksen oikeudenmukaisuudesta voidaan poiketa yhdenvertaisuussäännöstä rikkomatta, jos perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset täyttyvät. Veronhuojennukset ovat pääsääntöisesti verotuksen oikeudenmukaisuuden ja veronmaksukykyisyysperiaatteen kanssa ristiriidassa, mutta perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset täyttäessään ne eivät ole ongelmallisia yhdenvertaisuuden kannalta. Toisaalta verotuksen oikeudenmukaisuuden mukainen verotus voi olla yhdenvertaisuusvaatimuksen vastaista. Esimerkiksi liian suuret puoliso- ja alaikäisyys vähennykset saattaisivat muodostua ongelmalliseksi yhdenvertaisuuden kannalta. Myös verotuksen perusrakenteeseen sisältyvät ratkaisut, kuten eriytetyt progressiiviset perintö- ja lahjaveroasteikot tai sukulaisuussuhteeseen perustuvat veroluokat, voidaan kyseenalaistaa yhdenvertaisuuden kannalta, vaikka niiden katsottaisiinkin olevan verotuksen oikeudenmukaisuuden ja maksukykyisyysperiaatteen kannalta asianmukaisia. Koska ne johtavat eriarasteiseen verotukseen eri verovelvollisten välillä, edellyttää yhdenvertaisuuden vaatimus, että erottelulle on olemassa hyväksyttävä peruste, ja että erottelun aste on oikeasuhtainen. Myös muiden perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten on täytyttävä. Eriasteinen verotus on

²³⁶ Ks. veronmaksukyvyyn huomioon ottavista (sosiaalisista) verotuista esim. *Niskakangas* 2011, s. 57.

²³⁷ Ks. *Niskakangas* 2011, s. 137.

yhdenvertaisuussäännöksen kannalta hyväksyttävää myös, jos katsotaan, että erilainen kohtelu johtuu verovelvollisten erilaisesta tilanteesta.

4.4 Perustuslakivaliokunnan lausuntokäytäntö yhdenvertaisuudesta verotuksessa

Perustuslakivaliokunnalla on johtava asema perustuslakivalvonnassa, minkä vuoksi se on myös keskeisimmässä asemassa perusoikeussäännösten sisältöä määritettäessä.²³⁸ Perustuslakivaliokunnan lausunnoissaan esittämillä kannanotoilla yhdenvertaisuuden merkityksestä verotuksessa on tämän vuoksi keskeinen merkitys. Perustuslakivaliokunta on useassa – myös verotusta koskevassa – lausunnossaan aina johonkin edeltävään lausuntoonsa viitaten todennut, että

”Perustuslakivaliokunnan käytännössä on tähän liittyen vakiintuneesti katsottu, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn.”²³⁹

Viittausketjun ensimmäisessä lausunnossa (PeVL 12/1990) tämä vakiolausuma on ilmaistu lähes identtisesti: ”Hallitusmuodon 5 §:stä [Nyk. PL 6 §] ei toisaalta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn.”²⁴⁰

Tähän vakiolausumaan on viitattu usein muun muassa perustuslakivaliokunnalle annetuissa asiantuntijalausunnoissa ja oikeuskirjallisuudessa otettaessa kantaa eri asemaan asettamisen hyväksyttävyyteen PL 6 §:n kannalta²⁴¹. Lausuma vaikuttaisi ajoittain korostuvan jopa merkittävimpanä argumenttina sen puolesta, että jokin yksilöitä eri asemaan asettava verolain säännös on yhdenvertaisuusvaatimuksen kannalta hyväksyttävä. Lausuman käyttäminen argumenttina lainsäädännön hyväksyttävyyden puolesta edellyttäisi kuitenkin tarkemmin sen

²³⁸ Ks. esim. *Jyränki–Husa* 2012, s. 83. Ks. myös *Hidén* 2008, s. 2.

²³⁹ Ks. esim. verotusta koskevat PeVL 19/2014, s. 2 & PeVL 52/2016, s. 3. Ks. myös kokeilulainsäädäntöä koskeva PeVL 15/2018, s. 55, jossa lausuma esitetään seuraavassa muodossa: ”Valiokunta on tällöin korostanut, ettei yhdenvertaisuusperiaatteesta johdu tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn –”.

²⁴⁰ PeVL 12/1990, s. 1.

²⁴¹ Ks. esim. *OM* 2008, s. 2 & *Viljanen* 2008, s. 1.

arvioimista, mitä lausuma oikeastaan tarkoittaa. Tarkoittaako lausuma siis esimerkiksi sitä, että yhdenvertaisuussäännös asettaa lainsäädännölle jollain tavalla muita perusoikeuksia löyhemmät rajat? Tällaista tulkintaa on vaikea pitää perusoikeusjärjestelmän kannalta perusteltuna, koska myös yhdenvertaisuutta koskee perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset, jotka edellyttävät muun muassa hyväksyttävää perustetta ja rajoituksen oikeasuhtaisuutta. Tämän on myös perustuslakivaliokunta useaan otteeseen todennut²⁴².

Kuten valtaosaa muistakin perusoikeuksista, myös yhdenvertaisuutta voidaan riittävän painavan yhteiskunnallisen tarpeen vuoksi rajoittaa. Jo perustuslain esitöissä todettiin, että lainsäädännölle on ominaista, että se kohtelee tietyn hyväksyttävän yhteiskunnallisen intressin vuoksi ihmisiä eri tavoin.²⁴³ Kun otetaan huomioon lisäksi se tosiseikka, ettei absoluuttinen yhdenvertaisuus ole saavutettavissa, näyttäytyy vakiolausuman sisältö oikeastaan itsestään selvänä: yhdenvertaisuutta voidaan rajoittaa yhteiskunnallisten intressien vuoksi, eikä yhdenvertaisuusvaatimus tämän vuoksi aseta lainsäätäjälle tiukkoja rajoja pyrittäessä yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. Vakiolausuman sisällön tarkempi arvioiminen ja sen arvioiminen, mikä on perustuslakivaliokunnan kanta PL 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännöksen sisällöstä verotuksessa, vaatisi lausuntokäytännön laajempaa analysoimista. Tämän tutkielman yhteydessä näin laajaa selvitystä ei ole mahdollista toteuttaa. Vaikka on selvää, että perustuslakivaliokunnan kannanotot ovat keskeisessä asemassa perusoikeussäännösten sisällön määrittämisessä, ei vakiolausumalle voida sen yleisluontoiseksi ja jossain määrin epäselväksi jäävän sisällön vuoksi voida antaa tämän tutkielman aiheen kannalta kovinkaan korostunutta merkitystä.

²⁴² Ks. esim. PeVL 52/2016, s. 5.

²⁴³ HE 309/1993, s. 43.

5 Sukupolvenvaihdoshuojennus yhdenvertaisuuden kannalta

5.1 Vaatimus samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tilanteissa

Perustuslain 6.1 §:n yleinen yhdenvertaisuussäännös pitää sisällään vaatimuksen siitä, että oikeudellisesti merkityksellisessä suhteessa *samanlaisia tapauksia tulisi kohdella samalla tavalla*. Vaatimus ei voi rajoittua ainoastaan identtisten tapausten samanlaiseen kohteluun, koska tapauksia, jotka olisivat samanlaisia kaikissa oikeudellisesti merkityksellisissä suhteissa, tuskin on olemassa. Tämän takia ei voida edellyttää myöskään identtistä kohtelua kaikissa eri oikeudellisesti merkityksellisissä suhteissa. Vaatimuksen voi siten katsoa edellyttävän *riittävän samanlaista kohtelua riittävän samanlaisissa tilanteissa*.

Arvioitaessa huojennussäännösten suhdetta yhdenvertaisuuteen, tulee siten ensin määrittää se, miten tapausten samanlaisuutta arvioidaan. Perintö- ja lahjaverotuksessa luontevin tapa arvioida tilanteiden samankaltaisuutta on omaisuudenlisäyksen määrä – siis perinnön tai lahjan arvo. Muodollisen yhdenvertaisuuden vaatimus edellyttäisi tällöin, että kahta samanarvoista perintöä tai kahta samanarvoista lahjaa verotetaan samanasteisesti. Suomen perintö- ja lahjaverojärjestelmässä arvonmääritys on kytketty käyvän arvon käsitteeseen, jolloin veron peruste on jokaisessa perintö- tai lahjasaannossa lähtökohtaisesti varallisuuden käypä arvo. Perintö- ja lahjaverotuksen voidaan tämän periaatteen mukaan tarkasteltuna katsoa olevan muodollisesti yhdenvertaista, kun vero määräytyy käyvän arvon perusteella riippumatta siitä, millaista omaisuutta perintö tai lahja sisältää²⁴⁴. Muodollisen yhdenvertaisuuden mukaista on myös samanpituisen maksuajan myöntäminen samanmääräisen veron maksamiseksi.

Huojennussäännökset tekevät tästä pääsäännöstä merkittävän poikkeuksen, koska niitä sovellettaessa vero määräytyy käypää arvoa selvästi alemman arvon perusteella. Tämän lisäksi veron maksamiseksi saa halutessaan tavallista merkittävästi pidemmän korottoman maksuajan. Huojennussäännökset johtavat siten merkittävään poikkeamiseen muodollisesta yhdenvertaisuudesta, jos tapausten samankaltaisuus perustetaan perinnön tai lahjan arvoon.

²⁴⁴ Koska tässä tutkielmassa ei tarkastella käyvän arvon määrittämiseen liittyviä ongelmia, pidetään käypää arvoa tässä yhteydessä omaisuuden riidattomana, todellisena arvona.

Vaikka perintö- ja lahjaverolain keskeisin lähtökohta onkin tapausten samanlaisuuden perustaminen omaisuudenlisäyksen käypään arvoon, voidaan samanlaisuusarviointi perustaa myös ainakin osittain varallisuuden luonteeseen, jolloin huojennuskelpoista varallisuutta saavan verovelvollisen tilannetta voidaan pitää erilaisena suhteessa muunlaista varallisuutta saavan verovelvollisen tilanteeseen. Verrattuna luonteeltaan erilaiseen varallisuuteen, kuten esimerkiksi yksityishenkilön omistamaan kiinteään omaisuuteen, on yritysvarallisuuden luonne erilainen: se toimii välineenä yritystoiminnan harjoittamisessa, jolloin sen realisoinnilla saattaisi olla haitallista vaikutusta yritystoimintaan. Haitalliset vaikutukset yritystoimintaan taas saattaisivat välillisesti aiheuttaa haitallisia vaikutuksia yritystoimintaa harjoittavan verovelvollisen sekä yrityksen työntekijöiden taloudelliseen asemaan – siis heidän saamiinsa tuloihin. Yrityksen ja yksityishenkilöiden tulojen pienenemisellä taas olisi vaikutusta veronsaajaan: verotulot vähenisivät. Myös työttömyydestä aiheutuvat kustannukset saattaisivat nousta. Yksityishenkilön omistuksessa olleen, perinnöksi tai lahjaksi saadun muun kuin yritysvarallisuuden realisoinnilla ei sen sijaan useinkaan ole vastaavaa vaikutusta. Esimerkiksi asuinhuoneiston, vapaa-ajan asunnon tai arvopapereiden realisoinnilla ei lähtökohtaisesti ole vaikutusta verovelvollisen tai muiden tahojen taloudelliseen asemaan varsinkaan lahjoitustilanteissa. Perintötilanteissakin realisoinnin aiheuttama haitta perustuu useimmiten muihin seikkoihin kuin taloudelliseen asemaan²⁴⁵.

On siis mahdollista argumentoida myös sen puolesta, etteivät PerVL 55 §:ssä tarkoitetun yrityksen osakkeita saavan ja muunlaista omaisuutta saavan verovelvollisen tilanteet ole siinä määrin samanlaisia, että niitä tulisi muodollisen yhdenvertaisuuden vaatimuksen mukaisesti kohdella samalla tavalla. Tätä argumenttia voi pitää sitä pätevämpänä, mitä enemmän huojennus kohdistuu sellaiseen varsinaiseen yritysvarallisuuteen, jonka arvo ilmenee lähinnä osana yritystoimintaa ja jonka realisoinnilla olisi haitallista vaikutusta yritystoiminnalle. Tällainen yritysvarallisuus saattaa olla luonteeltaan myös sellaista, että vastaavaa varallisuutta on vain poikkeuksellisesti – jos koskaan – yksityishenkilöiden omistuksessa.

²⁴⁵ Tämä on kuitenkin vain lähtökohta, koska on mahdollista, että esimerkiksi asuinhuoneiston tai muun varallisuuden realisoinnilla on tosiasiallisesti merkittävän haitallinen vaikutus perinnönsaajan taloudelliseen asemaan, jos perintönä saatu varallisuus on sellaista, joka on jo ennen perinnönjättäjän kuolemaa ollut perinnönsaajan käytössä.

Esimerkki

Osakeyhtiö valmistaa tiettyä älypuhelinien valmistamisessa tarvittavaa komponenttia. Komponenttia valmistetaan yhdellä, juuri kyseisen komponentin valmistukseen rakennetulla tuotantokoneistolla. Koneistolla on suuri arvo juuri tämän osakeyhtiön toiminnassa, mutta siitä irrallaan sen arvo olisi huomattavasti pienempi, jopa olematon. Koneiston realisointi aiheuttaisi myös merkittävää haittaa yritystoiminnalle. Vastavaa koneistoa tuskin voisi olla yksityishenkilön omistuksessa. Tällaisen varallisuuden voidaan katsoa olevan luonteeltaan hyvin kaukana yksityishenkilöiden varallisuudesta.

Käypään arvoon perustuva verotus on kuitenkin niin keskeinen periaate perintö- ja lahjaverotuksessa, ettei omaisuudenlisäyksen arvoa voida samanlaisuusarvioinnissa sivuuttaa, vaikka tilanne muilta osin nähtäisiinkin esimerkin mukaisen tilanteen tavoin täysin erilaisena.

Huojennus kohdistuu varsinkin osakeyhtiön osakkeita koskevissa soveltamistapauksissa myös sellaisiin yrityksen varoihin, jotka ovat luonteeltaan huomattavasti lähempänä yksityishenkilöiden omistuksessa olevia varallisuuseriä. Kun huojennus kohdistuu esimerkiksi yrityksen omistamiin julkisesti noteerattuihin arvopapereihin, on varallisuus jo luonteeltaankin huomattavasti samankaltaisempaa – tai jopa täysin samaa – kuin yksityishenkilöiden omistuksessa olevia varallisuuseriä. Tällainen varallisuus on omistajasta riippumatta myös lähtökohtaisesti vaivattomasti ja samaan arvoon realisoitavissa. Usein kyse on yritykseen kertyneiden, jakamatta jätettyjen voittovarojen sijoittamisesta, joten varallisuuden realisomisella tuskin olisi kovinkaan usein yritystoimintaa merkittävästi haittaavaa vaikutusta. Varallisuus saattaa siten olla luonteeltaan, arvoltaan ja realisoinnin vaikutuksiltaan täysin samanlaista, esimerkiksi saman yhtiön osakkeita, jolloin ero muodostuu ainoastaan omistuksen välillisyydestä.

Tapaukset saattavat olla samanlaisia myös muissa suhteissa. Koska kaikki osakeyhtiöt eivät kuulu huojennussäännösten soveltamisalaan saattaa osakeyhtiöiden osakkeita koskevasta perinnöstä tai lahjasta maksuunpantava vero poiketa merkittävästi eri verovelvollisten välillä, vaikka varallisuuden käypä arvo, luonne kuin myös omistusmuotokin olisivat samanlaisia. Näissä tilanteissa tapaukset ovat erilaisia lähinnä osakeyhtiön toiminnan luonteen

kannalta.²⁴⁶ PerVL 57 §:n asettama vaatimus siitä, että perinnön tai lahjan kohteena tulee olla vähintään kymmenen prosenttia yhtiön osakekannasta sen sijaan johtaa siihen, että jopa kahden saman osakeyhtiön osakkeita saavan verovelvollisen verotus saattaa muodostua hyvin erilaiseksi. Verovelvollinen, joka saa perinnöksi tai lahjaksi 9 prosenttia osakeyhtiön osakkeista ei saa huojennusetua osakseen, vaikka tilanne olisi muuten 10 prosenttia osakeyhtiöiden osakkeista saavaan verrattuna samanlainen.

Huojennussäännökset saattavat johtaa myös samaan kuolinpesään kuuluvien perillisten tai saman lahjanantajan rintaperillisten keskenään eriarvoiseen kohteluun. Jos esimerkiksi toinen rintaperillistä perii 1 000 000 euroa käteistä rahaa ja toinen samanarvoisen, huojennuskelpoisen yrityksen, maksaa jälkimmäinen saannostaan selvästi vähemmän perintöveroa. Joku perillisistä saattaa myös olla alaikäinen, eikä siksi voi oikeuskäytännön mukaan täyttää PerVL 55.1 §:n 2 kohdan asettamaa jatkamisvaatimusta, vaikka tosiasiallisesti jatkaisikin osaltaan yritystoiminnan harjoittamista²⁴⁷. Verotuskohtelu saattaa siten muodostua merkittävän erilaiseksi samaan kuolinpesään kuuluvien alaikäisten ja täysi-ikäisten, yritystoimintaa jatkavien perinnönsaajien välillä, vaikka perinnönsaajien tilanne olisi kaikilta muilta osin samanlainen.

Huojennuksen laskentasäännökset ja tulkinta siitä, mitkä osakeyhtiön varat kuuluvat huojennuksen piiriin, johtavat erilaiseen verokohteluun sellaistenkin verovelvollisten välillä, joiden perintö- tai lahjasaantoon huojennussäännöksiä voidaan soveltaa, ja joiden tilanteet ovat siten samanlaisia niin varallisuuden arvon ja luonteen kuin myös omistusmuodon kannalta²⁴⁸.

Huojennuksen saavien ja huojennuksen ulkopuolelle jäävien verovelvollisten tilanteita voidaan edellä mainituista syistä pitää monissa tapauksissa muiltakin osin samanlaisina kuin

²⁴⁶ Huojennussäännöksiä voidaan esimerkiksi tietyin edellytyksin soveltaa arvopaperisijoitusta harjoittavien osakeyhtiöiden osakkeita sisältäviin perintö- tai lahjasaantoihin, jos toiminta muuhun yritystoimintaan rinnastuvaa. Osa arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavista osakeyhtiöistä jää siten huojennussäännösten soveltamisalan ulkopuolelle. Huojennussäännöksiä ei myöskään pääsääntöisesti sovelleta esimerkiksi kiinteistövuokraustoimintaa harjoittavien osakeyhtiöiden osakkeisiin riippumatta toiminnan aktiivisuudesta ja laajuudesta.

²⁴⁷ Ratkaisujen KHO 2011:1 ja KHO 2015:166 mukaan alaikäinen perinnön- tai lahjansaaja ei voi täyttää jatkamisvaatimusta, koska OYL 6:10 §:n mukaan hallituksen jäsenenä ja OYL 6:19 §:n mukaan toimitusjohtajana ei voi olla alaikäinen. Myöskään alaikäisen edunvalvojan toimiminen yhtiön hallituksessa ei riitä täyttämään jatkamisvaatimusta.

²⁴⁸ Esimerkiksi huojennuksen laskentasäännökset saattavat johtaa siihen, että joissain tilanteissa säännösten soveltaminen johtaa lähes täydelliseen verovapauteen, kun taas joissain tilanteissa huojennuksen määrä on lähellä 60 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.

ainoastaan omaisuudenlisäyksen käyvän arvon mukaan samanlaisina. Samanlaisuusarviointi tulisi kuitenkin kytkeä ensisijaisesti saadun varallisuuden käypään arvoon, jonka mukainen verotus on keskeinen periaate perintö- ja lahjaverotuksessa. Tämän vuoksi käyvän arvon mukaisesta verotuksesta poikkeavan verokohtelun voidaan pääsääntöisesti katsoa johtavan erilaiseen kohteluun PL 6.1 §:ssä tarkoitetuissa samanlaisissa tilanteissa. Muiden samanlaisuusarvioinnissa huomioon otettavien seikkojen voi katsoa toimivan käypään arvoon kytettyä samanlaisuutta vähentävänä tai lisäävänä tekijänä. Käyvän arvon periaatteen keskeisen aseman vuoksi muilla tekijöillä voi kuitenkin katsoa olevan vaikutusta lähinnä suhteellisuusvaatimuksen täyttymisen kannalta: jos tilanteet ovat käyvän arvon lisäksi samanlaisia myös muissa suhteissa, yhdenvertaisuuden rajoituksen aste on jyrkempi, jolloin myös rajoituksen perusteen painoarvon tulee olla riittävä. Huojennussäännösten osalta verovelvollisten tilanteet voitaisiin nähdä riittävän erilaisina lähinnä vain sellaisten yrityksen varojen osalta, jotka liittyvät kiinteästi yritystoimintaan ja ovat luonteeltaan sellaisia, joiden arvo perustuu enimmäkseen niiden käyttöön yritystoiminnassa. Koska huojennus kohdistuu tällaisen varallisuuden lisäksi myös muunlaisiin varallisuuseriin ja koska muut edellä mainitut samanlaisuusarvioinnissa huomioon otettavat seikat lisäävät tilanteiden samanlaisuutta, voidaan huojennussäännösten katsoa johtavan erilaiseen kohteluun samanlaisissa tilanteissa.

5.2 Huojennusedun merkittävyys – erilaisen kohtelun aste

Arvioitaessa huojennussäännöksiä yhdenvertaisuussäännöksen kannalta, on tarkasteltava myös huojennussäännöksistä aiheutuvan eriarvoisen kohtelun astetta. Koska PL 6.1 §:n asettama vaatimus ei voi rajoittua ainoastaan vaatimukseen identtisten tapausten identtisestä kohtelusta, ei siitä myöskään voida johtaa vaatimusta, että riittävän samanlaisia tilanteita tulisi kaikin puolin kohdella samalla tavalla. Jonkinasteinen erilainen kohtelu voi siten olla hyväksyttävää ilman, että kyse olisi yhdenvertaisuuden rajoittamisesta. Huojennussäännöksiä tuskin pidettäisiin yhdenvertaisuuden kannalta merkityksellisinä, jos huojennus olisi esimerkiksi viisi prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta ja se kohdistuisi ainoastaan varsinaiseen yritysvarallisuuteen. Erilaiseen kohteluun johtavien säännösten voidaan katsoa rajoittavan yhdenvertaisuutta sitä todennäköisemmin, mitä jyrkempi erilaisen kohtelun aste on. Kuten aiemmin on osoitettu, huojennussäännökset antavat soveltuessaan merkittävän veroedun, koska maksuunpantavan perintö- tai lahjaveron määrä on olennaisesti alhaisempi kuin pääsäännön mukaan määräytyvä vero. Veron maksamiseksi saa lisäksi pääsääntöistä merkittävästi pidemmän korottoman maksuajan.

Osakeyhtiön osakkeista määräytyvän perintö- tai lahjaveron perusteena on huojennussääntöjen soveltuessa 40 prosenttia ArVL 4 ja 5 §:n mukaisista vertailuarvoista. Julkisesti noteeratun arvopaperin vertailuarvo on ArVL 4.1 §:n mukaan 70 prosenttia arvopaperin tilinpäätöspäivän mukaisesta päätöskurssista ja huojennussäännöstä sovellettaessa 70 prosenttia lahjoitushetken tai kuolinpäivän mukaisesta päätöskurssista – siis käyvästä arvosta. Veron peruste huojennussäännöstä sovellettaessa on siten enintään 28 prosenttia käyvästä arvosta. Myös julkisesti noteeraamattoman yhtiön osakkeen ArVL 5 §:n mukainen vertailuarvo on lähtökohtaisesti pienempi kuin käypä arvo. Käytännössä se ei ainakaan voi olla käypää arvoa suurempi²⁴⁹, joten veron peruste julkisesti noteeraamattoman yhtiön osakkeista PerVL 55 §:n soveltuessa on korkeintaan 40 prosenttia pääsäännön mukaan lasketusta veron perusteesta. Perintö- ja lahjaveroasteikkojen progressiivisuuden takia maksuunpantavan veron määrä on alle 40 prosenttia pääsäännön mukaan määräytyvästä verosta. Mitä suurempi perinnön tai lahjan arvo on, sitä lähempänä huojennetun veron osuus pääsäännön mukaan määräytyvästä verosta on 40 prosenttia – kuitenkin sitä koskaan täysin saavuttamatta.²⁵⁰ Pääsääntöisesti osakeyhtiön osakkeen vertailuarvo on huomattavasti alhaisempi kuin osakkeen käypä arvo²⁵¹, joten maksuunpantava vero jää useimmissa huojennustapauksissa selvästi alle 40 prosentin käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Eriasteisuutta ei siten voida mitata vain tuon suhdeluvun perusteella, vaikka sekin jo itsessään tekisi verokohtelusta huomattavan eriasteista. Esimerkiksi vuoden 2006 verotietojen perusteella huojennus alensi yritysvaarallisuudesta suoritettavan perintö- tai lahjaveron määrän keskimäärin 21,5 prosenttiin

²⁴⁹ Ks. VH 2019, kohta 5.1, jonka mukaan yrityksen käypä arvo on aina vähintään sen substanssiarvo. Substanssiarvon laskemisessa noudatettavat laskentasäännöt taas johtavat lähes poikkeuksetta korkeampaan arvoon kuin vertailuarvon laskemisessa noudatettavat laskentasäännöt. Arvostamislakia edeltäneen varallisuusverolain (30.12.1992/1537) 27.5 §:n mukaan verotusarvona pidettiin osakkeen todennäköistä luovutushintaa (=käypä arvo), jos se oli arvostamissääntöjen mukaan laskettua verotusarvoa pienempi. Osakkeen vertailuarvo on siis lähes poikkeuksetta pienempi kuin osakkeen käypä arvo. Julkisesti noteeratun arvopaperin vertailuarvo on aina 70 prosenttia käyvästä arvosta (ArVL 4 §).

²⁵⁰ Huojennettu vero voi olla siis enintään hieman alle 40 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta, vaikka vertailuarvo ja käypä arvo olisivat samat. Tällöinkin huojennetun veron osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta saattaa jäädä selvästi pienemmäksi kuin 40 prosenttia. Esimerkiksi I-veroluokkaan kuuluva lahjansaaja maksaa huojennussäännöksen soveltuessa käyvästä arvoltaan 500 000 euron arvoisesta osakeyhtiön osakkeista koskevasta lahjasta veroa enintään 33 prosenttia pääsäännön mukaan määräytyvästä verosta. 10 000 000 euron arvoisen osakelahjassa osuus on 39 prosenttia. Alimmillaan osuus on lahjaverotuksessa noin 30 prosenttia I-veroluokassa (käyvästä arvoltaan ja vertailuarvoltaan noin 36 000 euron arvoiset osakkeet) ja noin 25 prosenttia II-veroluokassa (noin 22 500 euron arvoiset osakkeet). Perintöveroasteikon jyrkemmän progressiivisuuden takia pienemmistä perinnoista maksuunpantavan huojennetun veron osuuden enimmäismäärä pääsäännön mukaan määräytyvästä on vielä pienempi, alimmillaan noin 15 prosenttia I-veroluokassa (käyvästä arvoltaan ja vertailuarvoltaan noin 77 000 euron arvoiset osakkeet) ja 10 prosenttia II-veroluokassa (noin 60 000 euron arvoiset osakkeet).

²⁵¹ Tämä on todettu myös muun muassa huojennussäännöksiin tehtäviä muutoksia koskeneissa esitoissa HE 53/2008 (s. 3), HE 364/2014 (s. 2) ja VaVM 46/2014 (s. 2).

siitä verosta, joka olisi ollut suoritettava ilman huojennusta.²⁵² Tästä suhdeluvusta johdettuna osakeyhtiöiden vertailuarvot olisivat olleet I-veroluokassa noin 54–73 prosenttia ja efektiivinen veroaste noin 2,5–3,4 prosenttia varallisuuden käyvästä arvosta²⁵³.

Vuoden 2013 veroaineiston mukaan yritysvarallisuutta koskevissa lahjoituksissa, joissa ArvL:n mukainen arvo sijoittui välille 50 000–500 000 euroa, oli ArvL:n mukainen arvo keskimäärin 75 prosenttia käyvästä arvosta²⁵⁴. Vastaavalla vaihteluvälillä ja 75 prosentin suhdeluvun mukaan laskettuna, huojennus olisi alentanut maksuunpantavan veron keskimäärin noin 20–28 prosenttiin käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.²⁵⁵

Hallituksen esityksessä HE 175/2016 esitettyjen vuoden 2015 verotietojen mukaan sellaisista lahjoista, joissa oli luovutettu pelkästään huojennuskelpoista yritysvarallisuutta ja joissa maksettavaksi jäänyt vero oli vähintään 1 700 euroa, maksuunpantu vero oli noin 23,6 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta.²⁵⁶ Tästä suhdeluvusta johdettuna ArvL:n mukaiset arvot olisivat olleet käyvästä arvosta riippuen noin 56–84 prosenttia käyvästä arvosta.

Kaikki edellä esitetyt luvut sisältävät myös muita yrityksiä kuin osakeyhtiöitä koskevia perintö- ja lahjoitustapauksia. Voidaan kuitenkin olettaa, että muiden yhtiömuotojen osuus tapauksista on pieni ja se painottuu arvoltaan vähäisempiin perintö- tai lahjoitustapauksiin²⁵⁷. Muiden yritysten ArvL:n mukaiset arvostussäännöt ovat myös riittävässä määrin osakeyhtiöiden arvostamissääntöjä vastaavat, ettei niistä johtuvalla erolla voida katsoa olevan kokonaisarvion kannalta merkittävää vaikutusta. Koska muiden yritysten arvostamislain

²⁵² HE 53/2008 vp, s. 13.

²⁵³ Laskettu vuonna 2006 voimassa olleen veroasteikon mukaan. Asteikon progressiivisuudesta johtuen ja suhdeluvun pysyessä samana, on vertailuarvon osuus käyvästä arvosta sitä pienempi, mitä suurempi yrityksen käypä arvo on.

²⁵⁴ VM 2014, s. 23, alaviite 24. Ks. myös alaviite 25, jonka mukaan näistä tapauksista noin 6 %:ssa vertailuarvo oli alle 25 % käyvästä arvosta, noin 12 %:ssa 25–50 % käyvästä arvosta ja 25 %:ssa 50–75 % käyvästä arvosta (VM 2014, s. 23).

²⁵⁵ Laskettu vuonna 2013 voimassa olleen lahjaverosteikon mukaan. Vertailuarvon ja käyvän arvon suhdeluvun pysyessä samana, on maksuunpantavan veron osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta sitä suurempi, mitä suurempi yrityksen käypä arvo on. Vertailuarvoltaan 500 000 euron arvoisesta yritysvarallisuudesta maksuunpantava, huojennettu vero olisi 28 % käyvän arvon mukaan määräytyvästä. Suhdeluku on noin 20 %, jos vertailuarvo on 50 000 euroa.

²⁵⁶ Ks. HE 175/2016 vp, s. 7–8. Tapauksia oli 400. Näihin varoihin kohdistunut huojennus oli yhteensä 45,9 m€ ja huojennuksen jälkeen maksettavaksi jäänyt vero 14,2 m€.

²⁵⁷ Ks. esim. VM 2014, s. 14: ”Yksityisliikkeistä 98 %:lla ja elinkeino-yhtymistä 95 %:lla nettovarallisuus jää alle 100 000 euron”.

mukaisen arvon nousua ei rajoita ArvL 5.2 §:n jarrusäännös, voidaan arvioida, että niiden ArvL:n mukaisen arvon suhteellinen osuus käyvästä arvosta on pikemminkin keskimäärin suurempi ja huojennuksen suhteellinen osuus pienempi kuin osakeyhtiöiden osakkeita koskevissa huojennustapauksissa.

Edellä mainitut huojennustapauksia koskevat verotustiedot osoittavat, että vertailuarvo jää tosiasiallisesti useimmissa tapauksissa – kuten huojennussäännöksiä koskevissa esitöissäkin on useaan otteeseen todettu²⁵⁸ – huomattavasti alle käyvän arvon. Joissain tapauksissa jopa murto-osaan siitä²⁵⁹. Äärimmillään perintö- tai lahjavero saattaa tulla jopa lähes kokonaan huojennetuksi arvoltaan suurissakin lahjoissa ja perinnoissa: huojennuksen suhteellinen osuus on vähintään 60 prosenttia ja enintään lähes 100 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta²⁶⁰. Huojennuksen saavien verovelvollisten välisen erilaisen kohtelun kannalta tämä tarkoittaa sitä, että joku verovelvollinen maksaa noin 40 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta, kun toinen maksaa vain hieman yli 0 prosenttia. Ero on korkeimmillaan siten lähes 40 prosenttiyksikköä. Erilaisen kohtelun aste näyttää vielä jyrkemältä, jos maksuunpantavien verojen euromäärät suhteutetaan toisiinsa.

²⁵⁸ Ks. HE 53/2008 vp, s. 3 & HE 364/2014 vp, s. 2: ”Arvostamislain mukaiset arvot ovat usein huomattavasti perintö- ja lahjaverotuksessa muutoin käytettäviä käypiä arvoja alempia.” Ks. myös VaVM 46/2014 vp s. 2: ”-- varojen arvostamista koskevan lain mukainen arvostustaso on huomattavasti käypää arvoa alempi.”

²⁵⁹ Esimerkiksi vuoden 2013 lahjoitustapauksista, joissa arvostamislain mukainen arvo sijoittui välille 50 000–500 000 euroa, 6 prosentissa arvostamislain mukainen arvo oli alle 25 prosenttia käyvästä arvosta (VM 2014, s. 23, alaviite 24 ja 25). Näissä tapauksissa huojennus olisi alentanut maksuunpantavan veron alle 9 prosenttiin käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta (laskettu vuonna 2013 voimassa olleen lahjaverosteikon mukaan niin, että vertailuarvona käytettiin tasan 25 % käyvästä arvosta. Vertailuarvon ja käyvän arvon suhdeluvun pysyessä samana, on maksuunpantavan veron osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta sitä suurempi, mitä suurempi yrityksen käypä arvo on).

²⁶⁰ Ks. esim. *Puronen* 2015, s. 647, jossa hän toteaa, että tiedossa on ennakkoratkaisuja, joissa veron määrä on jarrusäännöstä johtuen lähes olematon – ääritapauksessa jopa 0,04 promillea lahjan käyvästä arvosta. Täyteen verovapauteen huojennussäännösten soveltaminen ei voi johtaa, koska maksuunpantavan veron vähimmäismäärä on aina 850 euroa. Erot huojennuksen suhteellisessa osuudessa aiheutuvat siitä, että vertailuarvon suhteellinen osuus käyvästä arvosta vaihtelee huomattavasti. Esimerkiksi vuoden 2013 lahjoitustapauksissa, joissa huojennussäännöstä sovellettiin ja joissa vertailuarvo sijoittui välille 50 000–500 000 euroa, 57 prosentissa vertailuarvo oli yli 75 prosenttia käyvästä arvosta, mutta 6 prosentissa tapauksista vain alle 25 prosenttia käyvästä arvosta (VM 2014, s. 23, alaviite 24 ja 25). Erot vertailuarvojen suhteellisessa osuudessa saattavat johtua muun muassa siitä, mihin osakkeen käypä arvo perustuu. Yhtiön, jonka käypä arvo perustuu esimerkiksi kasvunäkymiin ja tuottoon, vertailuarvon suhteellinen osuus käyvästä arvosta on lähtökohtaisesti pienempi kuin yrityksen, jonka käypä arvo perustuu nettovarallisuuteen, koska vertailuarvo muodostuu vain yhtiön taseessa näkyvien varallisuuserien perusteella. Suurimmat erot vertailuarvon suhteellisissa osuuksissa aiheuttaa ArvL 5.2 §:n jarrusääntö, jonka takia vertailuarvo saattaa määräytyä jopa pelkästään sen perusteella, mitä yhtiön osakepääomaan on perustamisvaiheessa – mahdollisesti useita vuosia aikaisemmin – kirjattu. Yhtiön todellisella varallisuudella ei tällöin ole merkitystä huojennuksen suhteelliseen osuuteen. Jos osakepääomaan kirjattaisiin perustamisvaiheessa esimerkiksi 1 000 euroa, voisi vertailuarvo olla kymmenen vuoden päästä enintään 57 665 euroa – riippumatta siitä, kuinka suuri yhtiön todellinen nettovarallisuus on.

Esimerkki

I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen A saa vuonna 2020 lahjaksi käyvästä arvostaan 1 000 000 euron arvoisen osakeyhtiön, jonka osakkeiden yhteenlaskettu, jarrusäännön rajoittama vertailuarvo on ainoastaan 50 000 euroa. Spv-arvo on siten 20 000 euroa, josta maksuunpantava lahjavero on 1 300 euroa.

I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen B saa vuonna 2020 lahjaksi käyvästä arvostaan 1 000 000 euron arvoisen osakeyhtiön, jonka osakkeiden yhteenlaskettu vertailuarvo on 750 000 euroa. Spv-arvo on siten 300 000 euroa, josta maksuunpantava lahjavero on 37 100 euroa.

Verovelvollisen A maksettavaksi jää siten ainoastaan noin 3,5 prosenttia siitä verosta, jonka verovelvollinen B maksaa, vaikka molemmat saavat käyvästä arvostaan samanarvoisen osakeyhtiön ja molempien saantoihin sovelletaan PerVL 55 §:n huojennussäännöstä.

5.3 Huojennussäännöksistä aiheutuva yhdenvertaisuuden rajoitus

Huojennussäännökset tarkoittavat varsinkin lainsäätäjän osalta merkittävää poikkeamista yhdenvertaisuudesta, koska säännökset johtavat selvästi eriarvoiseen kohteluun samanlaisissa – tai ainakin riittävän samanlaisissa – tilanteissa. Huojennussäännöksistä aiheutuva yhdenvertaisuusrajoitus voidaan jakaa eri tasoille. Yleinen yhdenvertaisuusrajoitus ilmenee huojennuksen saavien ja huojennusedun ulkopuolelle kokonaan jäävien verovelvollisten eriasteisena verokohteluna: käyvästä arvostaan samanarvoisesta omaisuudesta maksetaan eri määrä perintö- tai lahjaveroa. Tämän lisäksi huojennussäännökset aiheuttavat yhdenvertaisuusrajoituksia myös muissa, yksityiskohtaisemmin määritellyissä erityistilanteissa, joita tarkasteltiin samanlaisuusarviointia koskevassa luvussa. Eriarvoisen kohtelun ja tilanteiden samankaltaisuuden kannalta nämä erityistilanteet saattavat olla rajoituksen asteeltaan jyrkempiä kuin yleinen yhdenvertaisuusrajoitus. Yhdenvertaisuusrajoituksen aste riippuu tilanteiden samanlaisuuden ja erilaisen kohtelun asteen keskinäisestä suhteesta: mitä enemmän tilanteet ovat samanlaisia ja mitä erilaisemmin niitä kohdellaan, sitä jyrkempi on yhdenvertaisuusrajoituksen aste.

Huojennussäännöksistä aiheutuvan yhdenvertaisuusrajoituksen voi katsoa olevan kevyimmillään silloin, kun huojennuksen määrä on lähes tasan 60 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta ja se kohdistuu sellaiseen osakeyhtiön varallisuuteen, joka liittyy välittömästi varsinaiseen elinkeinotoimintaan, ja joka on luonteeltaan erilaista kuin yksityishenkilöiden varallisuus. Jyrkimmillään yhdenvertaisuusrajoituksen voi katsoa olevan esimerkiksi tilanteessa, jossa huojennus kohdistuu huomattavan osan yrityksen kokonaisvarallisuudesta muodostaviin, elinkeinotoimintaan edes välillisesti liittymättömiin sijoitusluontoihin varoihin – esimerkiksi julkisesti noteerattuihin arvopapereihin – ja jossa vero tulee laskentasäännösten takia huojennetuksi lähes kokonaan. Rajoitus on erityisen jyrkkä, jos edellä mainitussa tilanteessa vertailun kohteena ovat saman lahjanantajan tai perinnönjättäjän perilliset, joista toinen saa kuvattun yrityksen ja toinen käyvältä arvoltaan samanarvoiset, suoraan omistetut julkisesti noteeratut arvopaperit.

Lainsoveltajan osalta huojennussäännöksistä aiheutuvan yhdenvertaisuusrajoituksen merkitys poikkeaa lainsäätäjistä, koska lakia sovellettaessa muodollisen yhdenvertaisuuden vaatimus toteutuu, jos erilainen kohtelu ilmenee laista. Tuomioistuimilla on tosin mahdollisuus poiketa lain säännöksistä ja siten muodollisesta yhdenvertaisuudesta PL 106 §:n nojalla, mutta tämä mahdollisuus on hyvin rajallinen. Yhdenvertaisuussäännöksen vaikutukset viranomaisten ja tuomioistuinten toimintaan rajautuvat siten lähinnä perusoikeusmyönteiseen laintulkintaan, koska huojennussäännöksistä johtuva erilainen kohtelu ilmenee laista. Perusoikeusmyönteisen laintulkinnan voi kuitenkin katsoa tapahtuvan tietyllä tapaa muodollisen yhdenvertaisuuden sisällä, koska tulkinnan rajana on lain sanamuoto ja lainsäätäjän tarkoitus.

Huojennussäännösten soveltaminen ei ole täysin ongelmattonta lainsoveltajallekaan asetetun muodollisen yhdenvertaisuuden vaatimuksen kannalta, vaikka erilainen kohtelu voidaankin perustaa lakiin. Huojennussäännökset sisältävät useita käsitteitä, joiden sisältö on edelleen jossain määrin epäselvä, vaikka säännökset ovat olleet perusrakenteeltaan samantapaisina voimassa jo yli neljä vuosikymmentä. Epäselvä sisältö mahdollistaa sen, ettei erilaisen kohtelun voida katsoa ilmenevän laista. Esimerkiksi yritysvarallisuuden käsitteen sisältö vaikuttaisi syntyneen ensin verotus- ja oikeuskäytännössä ja se on vasta tämän jälkeen vahvistettu lainsäätäjän toimesta. Täten lainsoveltajan tulkinnalla sisällöltään epäselvistä säännöksistä saattaa tosiasiallisesti olla suurikin merkitys sisällön määräytymisen kannalta, jolloin myös säätämisvaiheen tapainen yhdenvertaisuuden toteutumisen arviointi saattaa tosiasiallisesti jäädä osin myös lainsoveltajan tehtäväksi. Edellä mainituissa tilanteissa raja sen suhteen,

onko kyse muodollisen yhdenvertaisuuden sisällä tapahtuvista tulkinnoista vai muodollisen yhdenvertaisuuden vaatimuksen toteutumisen arviointiin liittyvistä tulkinnoista, on jossain määrin häilyvä. Muodollisen yhdenvertaisuuden toteutumisen varmistaa tulkinnanvaraisissa tilanteissa lopulta vasta lainsäätäjän kannanotto, koska on mahdollista, että verotus- tai oikeuskäytännössä syntynyt tulkinta osoittautuu lainsäätäjän tarkoituksen vastaiseksi. Lainsäätäjällä on siten lopullinen päätävävalta sen suhteen, mikä säännösten sisältö on, koska sillä on valta muuttaa säännösten sanamuotoa tai osoittaa lainsäätäjän tarkoitus. Kun lisäksi tuomioistuinten puuttumismahdollisuus huojennussäännösten hyväksyttävyyteen yhdenvertaisuuden ja sen rajoituksen kannalta on hyvin rajallinen, tulee huojennussäännösten hyväksyttävyyttä arvioida ensisijaisesti lainsäätäjän kannalta.

6 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen hyväksyttävyyden perusoikeusjärjestelmän kannalta

6.1 Hyväksyttävyyden arviointi

Huojennussäännökset rajoittavat PL 6.1 §:ssä turvattua yhdenvertaisuutta. Yhdenvertaisuutta voidaan perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävästi rajoittaa, jos perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset täyttyvät. Huojennussäännösten hyväksyttävyyden kannalta yleisistä rajoitusedellytyksistä arvioinnin kohteena on erityisesti täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus, vaatimus hyväksyttävästä perusteesta sekä suhteellisuusvaatimus. Muut rajoitusedellytykset eivät ole huojennussäännösten yhdenvertaisuusrajoitusta arvioitaessa yhtä oleellisia. Lailla säätämisen vaatimuksen voi katsoa täyttyvän, koska huojennuksesta on säädetty lailla. Myös oikeusturvavaatimus täyttyy, koska muutoksenhaku verotuspäätöksiin on järjestetty. Yhdenvertaisuuden ydinalueeseen huojennussäännösten on myöskään vaikea nähdä kajoavan²⁶¹. Säännösten tuskin voidaan katsoa johtavan ihmisoikeusveloitteiden loukkauksiinkaan.

6.2 Perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten täyttyminen

6.2.1 Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus

Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus on perusoikeusuudistusta koskevassa perustuslakivaliokunnan mietinnössä (PeVM 25/1994 vp) määritelty seuraavasti:

Rajoitusten on oltava tarkkarajaisia ja riittävän täsmällisesti määritettyjä. Rajoitusten olennaisen sisällön tulee ilmetä laista.²⁶²

Vaatimuksen sisältöä täydentää perusoikeusuudistusta koskevan hallituksen esityksen lausuma siitä, että laista tulee käydä selville esimerkiksi rajoituksen laajuus ja sen täsmälliset

²⁶¹ Yhdenvertaisuuden ydinalueeseen ulottuvana rajoituksena voisi pitää esimerkiksi säännöstä, joka asettaisi verovelvolliset eri asemaan täysin mielivaltaisesti. Huojennussäännösten aiheuttamalle erilaiselle kohtelulle on esitetty perusteet, eikä verovelvollisia aseteta eri asemaan täysin mielivaltaisesti.

²⁶² PeVM 25/1994 vp, s. 5.

edellytykset.²⁶³ Vaatimus täydentää siten lailla säätämisen vaatimusta edellyttämällä, että perusoikeusrajoituksen sisältämästä laista tulee riittävän täsmällisesti käydä ilmi rajoituksen sisältö. Perusoikeuksia ei sanonnallisestikaan saa kaventaa enempää kuin rajoitustarve edellyttää, eikä lain soveltamisalaa saa jättää niin avoimeksi, että rajoitus olisi laajempi kuin tosiasiallinen rajoitustarve edellyttää. Rajoituksen sisältö ei saa jäädä lakia alemmanasteisen normin antajan harkintaan.²⁶⁴ Huojennussäännöksistä aiheutuvan perusoikeusrajoituksen kannalta täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus edellyttäisi siten ainakin sitä, että säännöksistä tulisi riittävän täsmällisesti käydä ilmi se, millaiseen varallisuutteen ja millä edellytyksin huojennus voidaan myöntää. Säännöksistä tulisi käydä myös täsmällisesti ilmi huojennuksen määrä ja se mihin kaikkeen yrityksen varoihin huojennus kohdistuu.

Yrityksen käsite ja sen vakiintunut tulkinta jättää tulkinnanvaraiseksi sen, millaisiin osakeyhtiöihin huojennussäännöksiä voidaan soveltaa. Huojennussäännöksiä on esimerkiksi voitu soveltaa arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavien osakeyhtiöiden osakkeisiin, jos toiminta on ollut riittävän aktiivista ja laajamittaista. Rajanveto sen suhteen, milloin toimintaa pidetään riittävän aktiivisena ja laajamittaisena on täsmentymätön ja sen täsmentyminen on oikeuskäytännön varassa. PerVL 55 §:n sanamuodosta tätä rajaa ei voida johtaa, kuten ei yrityksen käsitteen muuten vakiintunutta sisältöäkään.

Yritysvarallisuuden käsitteen tulkinnanvaraisen ja edelleen osin vakiintumattoman sisällön takia ei ole selvää, mitkä kaikki osakeyhtiön varat kuuluvat huojennusedun piiriin. Lähtökohtaisesti huojennuksen piiriin kuuluu myös elinkeinotoimintaan välittömästi liittymätön varallisuus, kuten sijoitusvarallisuus, silloin kun pääosa yhtiön kokonaisvarallisuudesta liittyy elinkeinotoimintaan tai jos elinkeinotoimintaan liittymättömät varat on hankittu elinkeinotoiminnasta syntyneillä tuloilla. Ratkaisun KHO 2018:163 perusteella elinkeinotoiminnasta syntyneillä tuloilla hankitut elinkeinotoiminnan ulkopuoliset varat saattavat kuitenkin tietyin edellytyksin jäädä huojennuksen piirin ulkopuolelle. Edellytykset sille, milloin huojennus myönnetään myös elinkeinotoimintaan välittömästi liittymättömien varojen osalta, ovat siten täsmentymättömät.

²⁶³ HE 309/1993 vp, s. 29–30.

²⁶⁴ Ks. *Viljanen* 2011b, s. 152.

Epäselvyys siitä, mitkä kaikki osakeyhtiön varat kuuluvat huojennuksen piiriin, aiheuttaa haasteita huojennusedun – siis yhdenvertaisuusrajoituksen – sisällön ja laajuuden täsmällisen ilmenemisen suhteen²⁶⁵. Ratkaisussa KHO 2018:163 huojennus myönnettiin ainoastaan niin sanotun varsinaisen yritysvarallisuuden osalta ja sijoitusvarat, jotka muodostivat taseen loppusummasta 81,7 prosenttia, jätettiin huojennuksen piirin ulkopuolelle. Sen sijaan tapauksessa KHO 2009 T 1491 (julkaisematon) huojennus myönnettiin myös elinkeinotoiminnan ulkopuolisen, TVL-tulolähteeseen kuuluvien varojen osalta, vaikka ne muodostivat leipomotoimintaa harjoittavan osakeyhtiön taseen loppusummasta 60 prosenttia.

Yhdenvertaisuusrajoituksen sisällön ja laajuuden kannalta tämä tarkoittaa sitä, että verovelvolliset, jotka eivät saa huojennusetua osakseen asetetaan joissain tapauksissa eri asemaan vain elinkeinotoimintaan liittyvän varallisuuden suhteen, kun taas joissain tapauksissa eriasainen verotus koskee myös elinkeinotoimintaan kuulumatonta varallisuutta. Rajoituksen sisällön kannalta on olennainen ero siinä, kohdistuuko veroetu ainoastaan varsinaiseen yritysvarallisuuteen vai kaikkiin yrityksen varoihin, koska rajoituksen aste suhteessa huojennusedun ulkopuolelle jäävään verovelvolliseen poikkeaa näiden kahden vaihtoehdon välillä huomattavasti. Huojennuksen määrän laskemisessa sovellettavat säännökset vaikeuttavat entisestään huojennusedun laajuuden täsmällistä ilmenemistä, koska ne johtavat hyvinkin erilaisiin lopputulemiin siinä, mikä huojennuksen tai maksuunpantavan veron osuus on käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Huojennusedun laajuus huojennuksen piiriin luettavan varallisuuden käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta on noin 60 prosentin ja lähes täyden verovapauden välillä. Edun laajuus määräytyy tämän vaihteluvälin sisällä osin jopa täysin sattumanvaraisesti. Näiden kahden seikan yhteisvaikutus huojennusedun sisältöön ja laajuuteen saattaa olla hyvin merkittävä.

Maksuaikaetua koskeva PerVL 56 § ei ole täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksen kannalta yhtä ongelmallinen kuin PerVL 55 §:n maksuunpanohuojennus, koska edun laajuus ja muu sisältö on säännöksessä täsmällisesti määritelty. Maksuajan pituus ja maksuerien suuruus määräytyvät mekaanisesti maksuunpantavan veron määrän mukaan, jolloin

²⁶⁵ Yritysvarallisuuden käsitteen osin epäselvän sisällön vuoksi ei ole selvää, mitkä osakeyhtiön varat kuuluvat huojennusedun piiriin. Tämän vuoksi huojennusedun laajuus saattaa vaihdella. Laskentasäännöt sen sijaan saattavat johtaa hyvinkin erilaisiin lopputulemiin siinä, mikä huojennuksen tai maksuunpantavan veron osuus on käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Huojennuksen laajuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta on jotain noin 60 prosentin ja lähes täyden verovapauden välillä. Huojennuksen laajuus määräytyy tämän vaihteluvälin sisällä osin jopa täysin sattumanvaraisesti.

vertailuarvoltaan samanarvoisten osakeyhtiön osakkeita koskevista, samaan veroluokkaan kuuluvista perintö- tai lahjasaannoista maksuunpantavalle verolle myönnetään samanpituisen maksuaika ja maksuerät ovat yhtä suuret. Itsessään maksuaikaetu on siten täsmällisesti määritetty, mutta yhdistettynä PerVL 55 §:n maksuunpanohuojennukseen myös se on osin ongelmallinen edun laajuuden täsmällisen ilmenemisen kannalta. PerVL 55 §:n soveltamisesta johtuvat erot huojennuksen määrän suhteellisessa osuudessa käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta tai erot siinä, mistä kaikesta osakeyhtiön varallisuudesta huojennus myönnetään, heijastuvat myös maksuaikaetuuksiin: maksuajan pituus ja maksuerien suuruus voivat vaihdella huomattavasti käyvältä arvoltaan samanarvoisten, osakeyhtiön osakkeita koskevan perintö- tai lahjasaantojen välillä.

6.2.2 Vaatimus hyväksyttävästä perusteesta

Perusoikeusrajoituksen tulee olla painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatima. Hyväksyttävyyksivaatimuksen sisältöä kuvataan perustuslakivaliokunnan mietinnössä PeVM 25/1994 vp, muun muassa seuraavasti:

Rajoitusperusteiden tulee olla hyväksyttäviä. Rajoittamisen tulee olla painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatima.²⁶⁶

Perusteen hyväksyttävyyttä arvioidaan perusoikeusjärjestelmän kannalta, joten huomiota ei kiinnitetä ainoastaan rajoitettavaan perusoikeuteen vaan järjestelmään kokonaisuutena. Hyväksyttävän perusteen perusoikeuden rajoittamiselle voi muodostaa esimerkiksi toisen perusoikeuden toteutumisen turvaaminen tai julkisen vallan positiivisen toimintavelvoitteen toteuttaminen, joilla rajoituksia usein perustellaankin. Perusteen hyväksyttävyyttä tulee tarkastella jokaisen perusoikeuden kannalta erikseen: perusteen hyväksyttävyyden yhden perusoikeuden kannalta ei tarkoita hyväksyttävyyttä myös muiden perusoikeuksien kannalta. Myös muuhun kuin perusoikeuksiin kytkeytyvä yhteiskunnallinen intressi voi täyttää hyväksyttävyyksivaatimuksen. Tällaisen intressin on kuitenkin oltava erityisen painava ja hyvin konkreettisesti yhteydessä ehdotettuun lakiin.²⁶⁷

²⁶⁶ PeVM 25/1994 vp, s. 5.

²⁶⁷ Ks. Viljanen 2011b, s. 154–155.

Huojennussäännökset lisättiin PerVL:in lailla perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta (318/1979, voimaan 1. toukokuuta 1979). Säännöksillä pyrittiin estämään perintö- tai lahjaverosta johtuva maatilatalouden ja muun yritystoiminnan jatkuvuuden vaarantuminen niissä tapauksissa, joissa tällainen varallisuus siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle verovelvolliselle. Perintö- ja lahjaveron osittaista poistamista ja maksuajan pidentämistä koskevilla säännöksillä katsottiin voitavan estää kohtuuttomien veroseuraamusten syntyminen useimmissa sukupolvenvaihdostilanteissa. Valtaosan sukupolvenvaihdoksista katsottiin tapahtuvan I-veroluokan sisällä, ja ettei veron maksaminen normaalisti tuottane tässä veroluokassa kohtuuttomia vaikeuksia, jos maksamiseen annetaan riittävästi aikaa.²⁶⁸ Maksuunpanematta jätettiin perintö- tai lahjaverotuksessa sovelletun arvon mukaan lasketun veron ja verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitetussa varallisuusverotuksessa noudatettavien perusteiden mukaisen arvon (*verotusarvo*) mukaan määräytyvän veron erotus. Veron maksamiseksi oli mahdollista saada enintään viisi vuotta korotonta maksuaikaa. Vähimmäisosuudeksi, johon huojennussäännöksiä voitiin soveltaa, säädettiin yksi viidesosa yrityksen omistamiseen oikeuttavista osakkeista. Niitä tapauksia varten, joissa huojennussäännösten edellytykset eivät täytyisi, säädettiin valtiovarainministeriön mahdollisuudesta myöntää osittainen tai täydellinen vapautus perintö- tai lahjaverosta, jos veron periminen vaarantaisi maatilatalouden tai muun yritystoiminnan jatkuvuuden tai työpaikkojen säilyvyyden.²⁶⁹

Huojennussäännöksiin on niiden säätämisen jälkeen tehty useita muutoksia, mutta säännösten perusrakenne on säilynyt melko samanlaisena. Toistaiseksi merkittävin muutos tehtiin vuonna 2004 (HE 84/2004), kun maksuunpantavan veron perusteeksi asetettiin 40 prosenttia verotusarvosta (nyk. vertailuarvo), kun se aiemmin oli ollut täysi verotusarvo. Säännösten peruste on ollut niiden säätämisestä lähtien pohjimmiltaan sama eli yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen. Huojennussäännösten perusteeseen on kytketty myös työpaikkojen säilyvyyden turvaaminen²⁷⁰. Perintö- ja lahjaveron on muun muassa katsottu saattavan

²⁶⁸ HE 290/1978 vp, s. 2–3. Perintö- ja lahjaverotus oli muiden kuin I veroluokkaan kuuluvien osalta varsin ankaraa. Veroluokassa II maksettiin vero kaksinkertaisena, luokassa III kolminkertaisena ja luokassa IV viisinkertaisena.

²⁶⁹ HE 290/1978 vp, s. 3–4. Sukupolvenvaihdostilanteita silmällä pitäen myös siirrettiin veljen ja sisaren lapset veroluokasta III veroluokkaan II, jolla käytännössä kevennettiin heidän perintö- ja lahjaverotustaan 33 prosenttia (HE 290/1978 vp, s. 2). Aiemmin perittävän tai lahjanantajan veljen tai sisaren lapset maksoivat perintö- ja lahjaveroa kolminkertaisen määrän I veroluokkaan nähden, muutoksen jälkeen kaksinkertaisen.

²⁷⁰ Ks. esim. Lindgren 1996, s. 151 & Lindgren 2001, s. 325 & 331. Ks. myös KHO 2018:163.

pakottaa realisoimaan omaisuutta tai luopumaan investoinneista, jotka olisivat tarpeen yritystoiminnan jatkamiseksi²⁷¹.

Vuonna 2008 huojennuksen määrää esitettiin hallituksen esityksessä HE 53/2008 kasvatettavaksi siten, että maksuunpantavan veron peruste olisi laskettu 20 prosenttiin vertailuarvosta, kun se aiemmin oli ollut 40 prosenttia. Valtiovarainvaliokunnalle ja perustuslakivaliokunnalle annetuissa asiantuntijalausunnoissa vahvasti esiin nostettujen, huojennussäännöksiä kokonaisuudessaan koskevien yhdenvertaisuusongelmien takia hallitus kuitenkin peruutti esityksensä ennen kuin perustuslakivaliokunta ehti antaa lausuntonsa. Huojennuksen tarpeellisuutta perusteltiin esityksessä sillä, että verokustannuksen katsottiin olevan yksi tekijä, joka perheyrityksessä voi vaikuttaa perillisten halukkuuteen jatkaa yritystoimintaa yrittäjän jättäytyessä pois yrityksestä eläkkeelle siirtymisen tai muun syyn vuoksi. Toiminnan jatkamisen yrittäjän lähipiirin voimin katsottiin myös tukevan tavoitetta edistää kotimaista omistajuutta.²⁷² Huojennuksella todettiin olevan myös yleisempiä, hallituksen käsityksen mukaan perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttäviä työllisyys- ja elinkeinopoliittisia tavoitteita.²⁷³ Esityksen vaikutuksia todettiin olevan vaikea mitata, mutta sillä katsottiin *voivan* olla suotuisia vaikutuksia yritysten kasvu- ja työllistämismahdollisuuksiin tilanteissa, joissa yrityksen rahoitus on pitkälti riippuvainen yrittäjän omasta panoksesta.²⁷⁴ Perusteena esitettiin siis erityisesti perheyritysten toiminnan jatkuvuuden turvaamista ja niiden säilymistä lähipiirin omistuksessa.

Huojennusta kasvattamalla pyrittiin perusteluiden mukaan vaikuttamaan perillisten halukkuuteen jatkaa yritystoimintaa, jotta yhä useammalle perheyritykselle löytyisi jatkaja lähipiiristä. Tämän voi katsoa jossain määrin poikkeavan huojennussäännöksille aiemmin esitetystä perusteesta eli sen estämisestä, ettei yritystoiminnan jatkuvuus perintö- tai lahjaveron takia vaarantuisi tilanteissa, joissa yritys siirtyy perintönä tai lahjana. Tämä huojennussäännöksille alun perin esitetty peruste viittaa enemmänkin tilanteeseen, jossa yritys tai sen osa on jo siirtymässä perintönä tai lahjana, jolloin huojennussäännöksillä pyritään keventämään verovelvollisen ja yrityksen taloudellista raskautusta. Kyse ei siten vaikuttaisi olevan niinkään huojennussäännösten soveltamisen houkuttelevuudesta vaihtoehtona muille

²⁷¹ Ks. HE 104/2000, s. 3.

²⁷² HE 53/2008 vp, s. 9.

²⁷³ HE 53/2008 vp, s. 19.

²⁷⁴ HE 53/2008 vp, s. 13.

sukupolvenvaihdoksen toteutustavoille, kuten esimerkiksi TVL:n sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten²⁷⁵ soveltamiselle. Eikä siitä, että huojenuksen avulla pyritään nimenomaisesti kannustamaan yritystoiminnan jatkamiseen lähipiirissä vaihtoehtona yrityksen myymiselle ulkopuoliselle tai yritystoiminnan lopettamiselle, mihin taas lakiesityksessä HE 53/2008 esitetyt perusteet ja tavoitteet enemmänkin viittaavat²⁷⁶.

Viitteitä siitä, että huojenussäännösten perusteisiin ja tavoitteisiin sisältyy myös huojenussäännösten soveltamisen houkuttelevuus vaihtoehtona vastikkeellisille luovutuksille, on kuitenkin havaittavissa jo huojenuksen määrää vuonna 2004 korottanutta lakimuutosta koskevasta lakiesityksestä HE 84/2004. Esityksessä todettiin, että yritysten elinaikana toteutetuissa sukupolvenvaihdoksissa oli käytetty suhteellisen harvoin hyväksi perintö- ja lahjaverolain huojenussäännöksiä, ja että nämä luovutukset oli käytännössä usein toteutettu verovapaata myyntivoittoa koskevien säännösten mukaisesti. Huojennuksen määrän korottamisen arvioitiin johtavan siihen, että vastikkeettomat luovutukset yleistyisivät merkittävästi.²⁷⁷ Muutoksen katsottiin merkitsevän painopisteen siirtymistä verovapaista myyntivoitoista – siis TVL:n huojenussäännöksestä – perintö- ja lahjaverolain huojenussäännöksen soveltamiseen. Säännösten soveltamisen houkuttelevuus on myös osin jo sisäänrakennettuna sääntelyn tarkoitukseen. Vaikka säännösten perusteet viittaavat verovelvollisen ja yrityksen taloudellisen aseman parantamiseen tilanteessa, jossa päätös yrityksen lahjoittamisesta on jo tehty tai, jossa yritys sisältyy kuolinpesään, voi sääntelyllä katsoa olevan välillisesti vaikutusta siihen, kuinka useissa tapauksissa tällainen päätös tehdään. Voidaan olettaa – kuten lakiesityksessä HE 84/2004 arvioitiinkin – että huojenuksen määrän kasvaessa myös vastikkeettomien luovutusten määrä kasvaa. Huojennussäännösten on myös katsottu ehkäisevän liike-elämän liiallista keskittymistä, koska ne osaltaan vähentävät tarvetta myydä yritys

²⁷⁵ TVL 48.1 §:n 3 kohdan mukaan luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovelvollinen luovuttaa muun muassa sellaisen yhteisön osakkeita tai osuuksia, jotka oikeuttavat vähintään 10 prosentin omistususuuteen mainitussa yhtiössä ja saajana on joko yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa hänen lapsensa tai tämän rintaperillinen taikka hänen sisarensa, veljensä, sisarpuolensa tai velipuolensa ja jos omaisuus on ollut yhteensä yli 10 vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti.

²⁷⁶ Ks. HE 53/2008 vp, s. 9, jossa todetaan, että ”[y]rityksen sukupolvenvaihdoksiin kohdistuva verokustannus on yksi tekijä, joka perheyrietyksessä voi vaikuttaa halukkuuteen jatkaa yritystoimintaa perillisten kesken varsinaisen yrittäjän jättäytyessä pois yrityksestä eläkkeelle siirtymisen tai muun syyn vuoksi. Jos kyseessä on yritys, jolle ei ole löydettävissä ulkopuolista ostajaa eikä myöskään yrittäjän lähipiiristä löydy yritystoiminnan jatkamiseen sitoutunutta henkilöä, seurauksena on yritystoiminnan loppuminen.” Tavoite perheyrietysten tukemisesta on tosin ollut jo aiemmin sisäänrakennettuna huojenuksen alkuperäiseen, yleisluontoisempaan tavoitteeseen yritystoiminnan jatkuvuudesta, koska valtaosa vastikkeettomista luovutuksista tapahtuu perhepiirin sisällä.

²⁷⁷ HE 84/2004 vp, s. 4–5.

ulkopuoliselle, usein suuremmalle yritykselle²⁷⁸. Huojennussäännösten soveltamisen houkuttelevuuden ja yritysten vastikkeettomien tai selvästi alihintaisten, lähipiirissä tapahtuvien luovutusten edistämisen voidaan edellä mainituista syistä katsoa olevan osa huojennussäännösten yleisiä perusteita ja tavoitteita – huolimatta siitä, ettei sitä ehkä lakiesitystä HE 53/2008 lukuun ottamatta nimenomaisesti olekaan tuotu esiin²⁷⁹.

Perusteiden hyväksyttävyyys

Huojennussäännösten perusteita on pääsääntöisesti pidetty perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävänä²⁸⁰, mutta ne on myös kyseenalaistettu. Esimerkiksi *Niskakangas* (2008) katsoo, että kokonaistaloudellisesta näkökulmasta ei ole perusteita sille, että yrityksen tulisi siirtyä verovapaasti tai hyvin vähäisin verokustannuksin seuraavalle sukupolvelle.²⁸¹

Arvioitaessa sitä, ovatko huojennukset painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatimia, tulee niille esitettyjä tavoitteita tarkastella yksityiskohtaisemmin. Yritystoiminnan jatkuvuuden turvaamista ei itseisarvoisesti voida pitää yhteiskunnan kannalta painavana vaan yhteiskunnallinen tarve kohdistuu jatkuvuudella tavoiteltuihin lopputuloksiin. Miten yhteiskunta siis hyötyy yritystoiminnasta? Yritykset maksavat tuloistaan veroa, joten turvaamalla jatkuvuus, turvataan myös verotulojen kertyminen – tai ainakin mahdollisuus verotulojen kertymiseen. Yritystoiminnan jatkuvuudella edistetään myös työpaikkojen säilyvyyttä, jota voidaan kyseenalaistamatta pitää yhteiskunnan kannalta erityisen painavana perusteena: työttömyys on haitallista syntymättömien verotulojen sekä yhteiskunnalle työttömyydestä aiheutuvien kustannusten takia. Yritystoiminnan jatkuvuutta yleisesti voidaan jo pelkästään näistä syistä

²⁷⁸ Ks. esim. *Andersson* 2009, s. 3.

²⁷⁹ Huojennussäännösten soveltamisalaa ei ole rajattu sukulaisuussuhteen perusteella, mutta voidaan olettaa, että valtaosa huojennustapauksia koskee lähipiirissä tapahtuvia lahjoituksia tai perintöjä (Ks. esim. *Lindgren* 2001, s. 1, jossa hän toteaa, että ”Siinä [sukupolvenvaihdoksessa] yritys siirretään omistajan elinaikana tai se siirtyy hänen kuoltuaan toimintaa jatkavalle, joka on usein luovuttajan lapsi tai muu lähisukulainen.”) Huojennussäännökset yhdistetäänkin yleisesti nimenomaan perheyrittäisiin (Ks. esim. *Mattila* 1984, s. 34; *Mattila* 2018, s. 400 & *Andersson* 2011, s. 9). Selvästi alihintaisilla luovutuksilla viitataan PerVL 55.5 §:än, jonka mukaan lahjavero jätetään kokonaan maksuunpanematta, jos huojennussäännösten soveltamisalaan kuuluva luovutus on osittain vastikkeellinen ja vastike on enemmän kuin 50 prosenttia käyvästä arvosta.

²⁸⁰ Perusteiden hyväksyttävyyttä käsiteltiin laajasti muun muassa hallituksen esitystä HE 53/2008 koskevissa valtiovarainvaliokunnalle ja perustuslakivaliokunnalle annetuissa asiantuntijalausunnoissa. Muun muassa *Viljanen* (2008, s. 3), *Mäenpää* (2008, s. 2), *Tuori* (2008, s. 2) & *Andersson* (2008, s. 1) katsoivat, että perusteet ovat hyväksyttävät.

²⁸¹ *Niskakangas* 2008a, s. 3. Ks. myös *Niskakangas* 2016, s. 3, jossa hän toteaa, etteivät sukupolvenvaihdoshuojennuksen perustelut ole välttämättä pitäviä, koska ei ole ilman muuta selvää, että lapsia tulisi elinkeinopoliittisista syistä suosia yrityksen jatkajina.

pitää painavan yhteiskunnallisen tarpeen vaatimana. Jos huojennussäännöksiä arvioitaisiin pelkästään näiden yleisluonteisten perusteiden mukaisesti, voitaisiin kai todeta, että säännöksille on olemassa hyväksyttävä peruste. Tällöin huojennussäännösten hyväksyttävyyden arviointi kohdistuisi enemmänkin siihen, onko valittu keino suhteellisuusvaatimuksen mukainen ja onko huojennuksesta säädetty riittävän täsmällisesti ja tarkkarajaisesti.

Huojennussäännöksille esitetty peruste on kuitenkin selvästi yleisluonteista yrityksen jatkuvuuden turvaamista tarkemmin rajattu: niillä pyritään estämään se, ettei maatilatalouden ja yritystoiminnan jatkuvuus vaarantuisi *perintö- tai lahjaveron takia tilanteissa, joissa yritys siirtyy perintönä tai lahjana* toimintaa jatkavalle perinnön- tai lahjansaajalle. Perusteen muotoilu viittaa lahjasaantojen osalta oletukseen siitä, että päätös yrityksen tai sen osan lahjoituksesta tehdään riippumatta huojennussäännöksistä ja säännöksillä pyritään varmistamaan, ettei sukupolvenvaihdos tällaisessa tilanteessa lahjaveron takia epäonnistu esimerkiksi siitä syystä, että yritys joutuisi luopumaan investoinneistaan tai henkilökunnastaan maksaakseen lahjansaajalle riittävät osingot lahjaveron maksamiseksi. Perintötilanteessa on mahdollista myös, että yritys tai sen osa saatettaisiin joutua perintöveron maksamiseksi myymään. Lahjoitustilanteissa tämä mahdollisuus on hyvin epätodennäköinen, koska luovutuksen taloudelliset seuraukset ovat ennakoitavissa.

Huojennussäännösten hyväksyttävyyden kannalta olisi syytä arvioida sitä, miksi yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen nimenomaan vastikkeettomia saantoja tukemalla on yhteiskunnan kannalta erityisen hyödyllistä. Se saattaa sitä olla, mutta ei vastaavalla tavalla ilmiselvästi kuin yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen yleisesti. Yritystoiminnan jatkuvuuden ja työpaikkojen säilyvyyden turvaaminen yleisesti on tärkeää, koska vaihtoehtona on yritystoiminnan ja työpaikkojen väheneminen, mitkä taas johtaisivat verotulojen väheneeseen ja työttömyydestä aiheutuvien kustannusten kasvamiseen. Arvioitaessa yritystoiminnan jatkuvuuden turvaamista tarkemmin rajatuissa tilanteissa, kuten juuri perintö- tai lahjoitustilanteissa, mahdolliset seuraukset eivät vastaavalla tavalla rajoitu ainoastaan yhteiskunnalle hyödylliseen yritystoiminnan jatkuvuuteen sekä työpaikkojen säilymiseen ja yhteiskunnalle haitalliseen yritystoiminnan ja työpaikkojen vähenemiseen. Mahdollisten seurausten siitä, että yritystoiminnan siirtymistä perintönä tai lahjana ei tuettaisi voidaan arvioida olevan jossain näiden kahden ääripään välillä. Jos huojennussäännösten puuttuminen johtaisi siihen, että yhteiskunnan tasolla yritystoiminnasta ja työllisyydestä syntyvät verotulot vähenisivät ja työttömyydestä aiheutuvat kustannukset kasvaisivat, voitaisiin pitää selvänä,

että yritystoiminnan siirtymistä perintönä tai lahjana on yhteiskunnan kannalta tarpeen tukea. On kuitenkin myös mahdollista, että seuraukset saattaisivat olla päinvastaiset, jolloin yhteiskunnan kannalta saattaisi olla hyödyllisempää olla huojentamatta yrityksiä koskevista perintö- ja lahjasaannoista määrättäviä veroja.

Vaihtoehtona yritystoiminnan jatkamiselle perinnön- tai lahjansaajan toimesta on ensinnäkin yrityksen myyminen. Tämä voi olla yhteiskunnan kannalta yhtä hyvin hyödyllistä kuin haitallista. Jos yritystoiminta on ulkopuolisen ostajan omistuksessa kannattavampaa kuin se olisi perinnön- tai lahjansaajan omistuksessa, ei lähipiirissä tapahtuvien vastikkeettomien siirtojen tukeminen ole yhteiskunnan taloudellisen kokonaisyödyn kannalta perusteltua. Esimerkiksi valtiovarainministeriön muistiossa yritysten sukupolvenvaihdoksen helpottamisesta verotuksen keinoin (2014) todetaan, ettei ole periaatteellisesti eikä empiirisen tutkimustiedon valossa mitenkään selvää, että omistuksen ja liikkeenjohdon siirtyminen suvussa edistäisi yrityksen taloudellista suorituskykyä tai tuottavuuden kasvua²⁸². Myös *Niskakangas* (2016) katsoo, etteivät sukupolvenvaihdoshuojennuksen perustelut ole välttämättä pitäviä, koska ei ole ilman muuta selvää, että lapsia tulisi elinkeinopoliittisista syistä suosia yrityksen jatkajina²⁸³. *Immonen* (2018) toteaa myös, ettei yksiselitteistä tutkimustietoa ole siitä, että nimenomaan saman perheen jäsenet olisivat parhaita yrityksen jatkajia.²⁸⁴

Pitkällä aikavälillä vain kannattava yritystoiminta on yhteiskunnan kannalta hyödyllistä, koska vain kannattava yritystoiminta synnyttää verotuloja. Kannattava yritystoiminta myös todennäköisemmin turvaa työpaikkojen säilymisen tai lisääntymisen. Yrityksen myyminen ulkopuoliselle on siten yhteiskunnan kannalta haitallista vain, jos myyminen johtaa yritystoiminnan tuottavuuden heikkenemiseen tai merkittävään supistumiseen.

Vaihtoehtona yritystoiminnan jatkamiselle on myös yritystoiminnan lopettaminen. Vaikka tämäkin on lähtökohtaisesti yhteiskunnan kannalta haitallista, ei asia ole yksiselitteinen. Vaikutukset yhteiskuntaan riippuvat siitä, mihin yritystoiminnan lopettamisesta vapautuneet resurssit, kuten taloudelliset resurssit sekä esimerkiksi henkilökunnan osaaminen suunnataan.

²⁸² Ks. VM 2014, s. 1.

²⁸³ *Niskakangas* 2016, s. 3. Ks. myös *Niskakangas* 2008a, s. 3 & *Niskakangas* 2008b, s. 14–15, jossa hän toteaa, että Britanniassa ja Yhdysvalloissa toteutettujen tutkimusten tulokset viittaavat siihen, että lasten perimä yritys menestyy keskimääräisesti jonkin verran heikommin kuin uudelle omistajalle myyty yritys. Suomessa ei ole hänen mukaansa tehty aiheesta luotettavaa tutkimusta.

²⁸⁴ *Immonen* 2018, s. 4.

Resurssit saattavat kohdistua alkuperäistä yritystoimintaa yhteiskuntaa enemmän hyödyttävästi tai vähemmän hyödyttävästi. Työpaikkoja saattaa kadota tai niitä saattaa toisaalla syntyä lisää. Vapautuneet varat saattavat synnyttää enemmän verotuloja tai vähemmän verotuloja. On tietenkin myös mahdollista, ettei yritystoiminnan lopettamisesta vapaudu mitään resursseja. Tällainen yritystoiminta on kuitenkin ollut todennäköisemmin kannattamatonta, jolloin sen jatkuvuuden turvaaminen ei välttämättä olisi ollut muutenkaan yhteiskunnan kannalta tarpeellista. Yritys, jolle ei löydy ulkopuolista ostajaa, ja jonka lopettamisesta ei vapaudu resursseja olisi todennäköisesti myös arvoltaan niin vähäinen, että sen vastikkeettomasta luovutuksesta aiheutuvat veroseuraamukset olisivat todennäköisesti olemattomat ilmankin huojennusta. Huojennuksella ei siten olisi juuri merkitystä.

Huojennussäännösten tavoitteisiin sisältyy myös säännösten soveltamisen houkuttelevuus. Tämä tavoite voidaan sen hyväksyttävyyttä arvioitaessa jakaa kahteen osaan. Jos arvioidaan, että lähipiirissä tapahtuvia sukupolvenvaihdoksia on yhteiskunnan kannalta tarpeellista tukea, tulisi säännösten olla riittävän houkuttelevia, jottei elinkelpoista yritystoimintaa koskevat, sellaiset sukupolvenvaihdokset, jotka hyödyttävät yhteiskuntaa enemmän kuin yrityksen myyminen tai yritystoiminnan lopettaminen, jäisi tapahtumatta. Tällainen veronhuojennukseen tavallaan sisäänrakennettu tavoite on helpommin hyväksyttävissä perusoikeusrajoituksen kannalta. Jos taas houkuttelevuus nostetaan liian korkeaksi, saattavat yritykset siirtyä lähipiirissä silloinkin, kun yrityksen myyminen ulkopuoliselle tai yritystoiminnan lopettaminen olisi ollut yhteiskunnan kannalta hyödyllisempää. Sitä, missä tämä raja menee, on vaikea arvioida, mutta voidaan olettaa, että raja on olemassa. Jos yrityksiä koskevat saannot esimerkiksi vapautettaisiin kokonaan perintö- ja lahjaverosta, säännösten soveltamisen korkea houkuttelevuus johtaisi todennäköisemmin yritysten siirtymiseen lähipiirissä sellaisissakin tilanteissa, joissa tämä ei muuten olisi kannattavaa. Veroedun houkuttelevuus saattaa kannustaa perillisiä tai lahjansaajia jatkamaan väkisin sellaista yritystoimintaa, jolla ei muuten olisi edellytyksiä esimerkiksi kannattamattomuuden takia jatkaa. Veroetu saattaa johtaa myös siihen, että yritystoimintaa jatkaa henkilö, jolla ei siihen muuten olisi edellytyksiä.

Houkuttelevuuden kasvattaminen voidaan kyseenalaistaa myös, jos se tapahtuu muiden sukupolvenvaihdosten toteutustapojen kustannuksella. Huojennuksen määrää vuonna 2004 korottanutta lakimuutosta koskevassa hallituksen esityksessä HE 84/2004 arvioitiin, että muutos tulisi merkitsemään painopisteen siirtymistä verovapaista myyntivoitoista (TVL:n

sukupolvenvaihdoshuojennus) perintö- ja lahjaverolain huojennussäännöksen soveltamiseen. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoksia oli esityksen mukaan ennen muutosta sovellettu yritysten elinaikana toteutetuissa sukupolvenvaihdoksissa suhteellisen harvoin ja ne oli usein toteutettu verovapaata myyntivoittoa koskevien säännösten mukaisesti.²⁸⁵ Sitä, miksi tällainen painopisteen muutos olisi yhteiskunnan kannalta tarpeellista, ei esityksessä kuitenkaan perustella. Yhteiskunnan kannalta tuskin on ainakaan suurta merkitystä sillä, toteutetaanko sukupolvenvaihdos TVL:n vai PerVL:n huojennussäännöksiä soveltaen. Merkitystä on ainoastaan sillä, että kannattavan toiminnan edellytykset täyttävä, yhteiskunnalle hyödyllinen yritystoiminta jatkuu.

Huojennussäännöksille esitetyt perusteet ovat yhdenvertaisuusrajoituksen hyväksyttävyyden kannalta ongelmallisia siksi, ettei toistaiseksi ole pystytty osoittamaan, että yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen säilyttämällä se perhepiirissä olisi yhteiskunnan kannalta hyödyllistä. Säännöksille esitetty tavoite pitää sisällään ensinnäkin oletuksen siitä, että yritystoiminnan säilyminen lähipiirissä on yhteiskunnalle hyödyllistä ja toisaalta oletuksen siitä, että perintö- ja lahjaverolla on niin merkittävä yritysten toimintaedellytyksiin, että veroa tulee huojentaa. Vakuuttavaa näyttöä tämän tueksi ei toistaiseksi ole huojennussäännöksiä koskevissa esitöissä esitetty. Huojennussäännösten tarpeellisuuden tueksi on korostettu muun muassa perheyritysten merkityksellä kansantaloudelle ja sillä, että suuri osa työpaikeista on nimenomaan perheyrityksissä. Säännösten tarpeellisuutta on korostettu myös sillä, että sukupolvenvaihdos tulee ajankohtaiseksi yhä useammassa yrityksessä edellisen suuren yrittäjäsukupolven ikääntymisen takia²⁸⁶. Perheyritysten merkitystä kansantaloudelle tai sitä, että sukupolvenvaihdosten määrä tulee kasvamaan, on vaikea olla kyseenalaistamatta, mutta yksistään nämä seikat eivät vielä riitä perusteeksi tukea yritysten vastikkeettomia, pääsääntöisesti lähipiirissä tapahtuvia luovutuksia. Tämän lisäksi olisi syytä pystyä luotettavalla tavalla osoittamaan, miksi tällaisten luovutusten tukeminen on yhteiskunnan kannalta hyödyllisempää kuin se, että kunkin yrityksen kohtalo määräytyisi ilman PerVL:n huojennussäännöksiä.

Huojennussäännösten tarpeellisuuden tueksi on viitattu muun muassa valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen (VATT) vuonna 2013 tekemään tutkimukseen sukupolvenvaihdoksen

²⁸⁵ HE 84/2004 vp, s. 4–5.

²⁸⁶ Esimerkiksi hallituksen esityksessä HE 84/2004 vp (s. 5) arvioitiin, että 50 000–70 000 yrityksellä olisi lähivuosien aikana tarve sukupolvenvaihdokselle.

vaikutuksista perheyritysten toimintaan. Tutkimuksessa katsottiin muun muassa, että sukupolvenvaihdoksen kokoneiden investoinnit pienentyivät jopa lähes kolmanneksella ja jaetun osingon määrä lisääntyi jopa viidenneksellä verrattuna yrityksiin, jotka eivät olleet toteuttaneet sukupolvenvaihdosta. Yrityksen henkilöstön määrän katsottiin pienentyneen sukupolvenvaihdoksen kokoneissa yrityksissä 23 prosenttia. Tämän katsottiin tarjoavan tukea yritysten tulosten ja henkilöstömäärien pienenemisestä sukupolvenvaihdoksen tehneissä yrityksissä verrattuna muihin yrityksiin.²⁸⁷ Pellervon taloustutkimus (PTT) teki omassa raportissaan vuonna 2014 sen johtopäätöksen, että VATT:n tutkimuksessa havaittu työntekijöiden määrän pieneneminen sukupolvenvaihdoksen jälkeen johtuisi yksinomaan perintö- ja lahjaverotuksen vaikutuksesta.²⁸⁸ VATT:n tutkimuksesta PTT:n tulkintaa ei kuitenkaan voida johtaa. VATT:n tutkimuksessa esitetyt luvut sisältävät ensinnäkin myös vastikkeellisesti toteutettuja sukupolvenvaihdoksia, joissa luovutuksensaajan rahoitustarve on moninkertainen vastikkeettomiin saantoihin verrattuna. VATT:n tutkimuksessa todetaankin, ettei tutkimuksen perusteella voida päätellä veronmaksun suhteellista merkitystä kasvuseuraamuksille, ja että osa epäsuotuisista vaikutuksista voi olla seurausta veroseuraamuksista, osa muista sukupolvenvaihdokseen liittyvistä asioista.²⁸⁹ VATT:n tutkimus oli esillä myös valtiovarainministeriön mietinnöissä VaVM 21/2014 ja VaVM 46/2014, joissa todettiin, että tutkimuksen tuloksia on laitoksen (VATT) edustajan mukaan ylitulkittu julkisessa keskustelussa, kuten juuri PTT:n raportissa²⁹⁰. Näiden tutkimusten perusteella ei voida riittävän tarkasti päätellä perintö- ja lahjaveron merkitystä sukupolvenvaihdoksen onnistumisen kannalta tai sitä, miten yritysten säilyttäminen perhepiirissä on yhteiskunnan kannalta erityisen hyödyllistä. Esimerkiksi PTT:n raportissa esitetty, VATT:n tutkimuksen tuloksiin nojautuva johtopäätös siitä, että perintö- ja lahjavero alentaa työllisten määrää pysyvästi noin 4 800:lla, on vailla riittäviä perusteita²⁹¹.

Yhteiskunnan kannalta hyödyllistä saattaisi pikemminkin olla kannattamattomaan yritystoimintaan käytettävien resurssien suuntaaminen toisaalle, tuottavampaan toimintaan. Jos taas yritystoiminta on kannattavaa, löytyy yritykselle todennäköisemmin ostaja. Ja jos yritykselle löytyy ostaja, ei ole selvää, että yrityksen säilyttämiseen lähipiirissä tulisi näissäkään

²⁸⁷ VATT 2013a, s. 32.

²⁸⁸ PTT 2014, s. 44. Myös osinkojen määrän kasvun osalta viitataan raportissa lähinnä perintö- ja lahjaveroon.

²⁸⁹ VATT 2013a, s. 32.

²⁹⁰ Ks. VaVM 21/2014 vp, s. 3 & VaVM 46/2014 vp, s. 3.

²⁹¹ Ks. PTT 2014, s. 44–45.

tapauksissa kannustaa.²⁹² On kuitenkin myös mahdollista, että kannattavallekaan yritystoiminnalle ei löydy ostajaa tai, että luovutuksen hetkellä kannattamaton toiminta voi sukupolvenvaihdoksen jälkeen tai sen seurauksena muuttua kannattavaksi. Näiden tilanteiden osalta lähipiirissä tapahtuvien vastikkeettomien luovutusten tukemisen voidaan katsoa olevan yhteiskunnallisen tarpeen vaatimaa, koska yritystoiminnan loppuminen on yhteiskunnalle todennäköisemmin haitallisempaa kuin yritystoiminnan jatkuminen. Perusoikeusrajoituksen hyväksyttävyyden kannalta kyse olisi siten lähinnä siitä, kuinka suuri huojennus on ja mihin varallisuuteen se kohdistuu. Sen sijaan lähipiirissä tapahtuviin vastikkeettomiin luovutuksiin kannustaminen yleisesti voidaan kyseenalaistaa niin pitkään, että kyetään luotettavalla tavalla osoittamaan, että yritysten säilyttäminen lähipiirissä on yhteiskunnan kannalta hyödyllistä.

Erityisen vaikeasti hyväksyttävissä perusteet ovat huojennuksen saavia verovelvollisia koskevan yhdenvertaisuusrajoituksen kannalta. Kun eriarvoisuutta arvioidaan huojennuksen saavien verovelvollisten välillä, on yleiseen perusteeseen kytkeytyvä tavoite yritystoiminnan jatkuvuudesta oletusarvoisesti jo saavutettu: tavoitteen toteutumisen kannalta tarpeelliseksi katsottu huojennus on jo annettu. Huojennuksen suhteellisessa määrässä esiintyviä, huomattaviakin ja osin sattumanvaraisesti määräytyviä eroja on siten vaikea perustella yleisesti huojennussäännöksille esitetyillä tavoitteilla.

6.2.3 Suhteellisuusvaatimus

Suhteellisuusvaatimus kuvataan perustuslakivaliokunnan mietinnössä PeVM 25/1994 vp, seuraavasti:

Rajoitusten on oltava suhteellisuusvaatimuksen mukaisia. Rajoitusten tulee olla välttämättömiä hyväksyttävän tarkoituksen saavuttamiseksi. Jokin perusoikeuden rajoitus on sallittu ainoastaan, jos tavoite ei ole saavutettavissa perusoikeuteen vähemmän puuttuvin keinoin. Rajoitus ei saa mennä pidemmälle kuin on perusteltua ottaen

²⁹² Ks. tästä myös esim. *Niskakangas* 2008a, s. 3, jossa hän toteaa, että ”--- kokonaistaloudellisesta näkökulmasta ei ole perusteita sille, että yrityksen tulisi siirtyä verovapaasti tai hyvin vähäisin verokustannuksin seuraavalle sukupolvelle. Kaikille hyvälle yrityksille löytyy jatkaja jollakin hinnalla. Talousteorian mukaan taas on hyödyllistä, että yrityskentässä heikoimmat yritykset kuolevat ja tekevät tilaa uudelle yrittäjyydelle”.

huomioon rajoituksen taustalla olevan yhteiskunnallisen intressin painavuus suhteessa rajoitettavaan oikeushyvään.²⁹³

Suhteellisuusvaatimuksen täyttymisen arviointi keskittyy siis rajoitettavan perusoikeuden suojaamien intressien ja rajoituksen perusteena olevien intressien keskinäiseen punnintaan.²⁹⁴ Vaatimus voidaan lausuman perusteella jakaa kahteen osaan: välttämättömyysvaatimukseen ja oikeasuhtaisuusvaatimukseen. *Viljanen* (2001) mukaan suhteellisuusvaatimus pitää sisällään myös soveltuvuusvaatimuksen eli vaatimuksen siitä, että perusoikeutta rajoittavan sääntelyn tulisi ylipäättään soveltua rajoituksen perusteena olevan hyväksyttävän tavoitteen saavuttamiseen²⁹⁵.

Soveltuvuusvaatimus

Perusoikeutta rajoittavan sääntelyn tulee kyetä toteuttamaan ne tavoitteet, joihin sääntelyllä pyritään. Koska arviointi tapahtuu ensisijaisesti lainsäätämisvaiheessa, sääntelyn seurauksia voidaan arvioida ainoastaan abstraktilla tasolla, eikä tavoitteen tosiasiallista toteutumista voida aukottomasti varmistaa. Keinon tulee joka tapauksessa olla sellainen, että se objektiivisesti arvioiden todennäköisesti soveltuu tavoitteiden toteuttamiseen. Joissain tilanteissa on kuitenkin mahdollista arvioida myös tavoitteiden tosiasiallista toteutumista ja sitä, onko valittu keino ollut yhtä tehokkaista keinoista perusoikeuksia vähiten rajoittava.²⁹⁶ Tämä voi olla mahdollista esimerkiksi tehtäessä muutoksia perusoikeutta rajoittavaan sääntelyyn. Jos säännös muutettunakin edelleen rajoittaa perusoikeutta ja sen perusteetkin ovat samankaltaiset kuin ennen muutosta, voidaan suhteellisuusvaatimuksen täyttymisen arvioinnissa hyödyntää jo kertynyttä tietoa siitä, mitä tosiasiallisia seurauksia sääntely on aiheuttanut eli onko tavoitteeseen päästy ja onko valittu keino perusoikeutta vähiten rajoittava. Jos sääntelyllä ei ole ollut tavoiteltua vaikutusta, ei se täytä suhteellisuusvaatimusta.²⁹⁷

²⁹³ PeVM 25/1994 vp, s. 5.

²⁹⁴ Ks. *Viljanen* 2001, s. 210.

²⁹⁵ Ks. *Viljanen* 2001, s. 212–213. *Viljanen* viittaa siihen, että suhteellisuusvaatimuksen on saksalaisessa valtiosääntöoikeudessa vakiintuneesta katsottu sisältävän kolme osavaatimusta (soveltuvuusvaatimus, välttämättömyysvaatimus ja oikeasuhtaisuusvaatimus) ja katsoo, että tämä ”--erittely on sellaisenaan ongelmitta ulotettavissa koskemaan myös Suomen valtiosääntöoikeudessa omaksuttua suhteellisuusvaatimusta” (s. 212).

²⁹⁶ Ks. *Viljanen* 2001, s. 213–214.

²⁹⁷ Ks. esim. PeVL 3/2000 vp (s. 2), jossa PeV katsoi, ettei suhteellisuusvaatimusta täytä säännös, joka velvoittaisi kunnallisen viranhaltijan asumaan niin lähellä virantoimituspaikkaa, ettei virkatehtävien hoitaminen kärsi asunnon etäisyydestä eikä säännös, jonka nojalla viranhaltija voitaisiin velvoittaa asumaan kunnan omistamassa tai hallitsemassa huoneistossa, jos viran tai virkatehtävien

Huojennussäännösten tavoitteena niiden säätämisvaiheesta asti on ollut perintö- ja lahjaverosta johtuvan maatilatalouden ja yritystoiminnan jatkuvuuden vaarantumisen estäminen. Huojennuksen katsottiin hallituksen esityksessä HE 290/1978 riittävän estämään kohtuuttomien veroseuraamusten synty useimmissa sukupolvenvaihdostilanteissa.²⁹⁸ Säätämisvaiheessa tavoitteen tosiasiallista toteutumista on voitu vain arvioida. Huojennussäännöksiä on kuitenkin säätämisvaiheen jälkeen muutettu useaan otteeseen, joten myös tosiasiallisten vaikutusten arviointi olisi ollut mahdollista. Tällaista arviointia ei kuitenkaan muutosten yhteydessä ole varsinaisesti tehty. Minkäänlaisia arvioita siitä, miten huojennussäännökset ovat tosiasiallisesti vaikuttaneet yritystoiminnan jatkuvuuteen ja työpaikkojen säilyvyyteen perintö- ja lahjoitustilanteissa, ei toistaiseksi ole esitetty. Vaikka työpaikkojen säilyttäminen ja verotulojen tuottaminen on kiistatta yhteiskunnan kannalta hyödyllistä, ei tosiasiallisten vaikutusten arvioinnin puutteen vuoksi voida pitää selvänä, etteivätkö työpaikat säilyisi ja verotulot muodostuisi vastaavalla tavalla ilman huojennussäännöksiäkin. Pelkästään verotulo-intressin kannalta yritystoiminnan jatkuvuudesta koituvien verohyötyjen tulisi luonnollisesti ylittää huojennussäännösten soveltamisesta johtuvat menetetyt perintö- ja lahjaverot. Jos tavoitteisiin luetaan myös tavoite siitä, että yritykset säilyisivät perheen tai suvun omistuksessa, on selvää, että soveltuvuusvaatimus täyttyy tämän tavoitteen osalta.

Säännösten soveltuvuutta voidaan säännösten vaikutusten arvioinnin puuttumisen vuoksi arvioida esimerkiksi huojennustapausten määrästä esitettyjen tietojen perusteella. Huojennussäännöksiin kahden ensimmäisen vuosikymmenen aikana tehtyjen muutosten yhteydessä todettiin, etteivät yritykset juuri olleet siirtyneet lahjana tai perintönä²⁹⁹. Tietoja siitä, miten yritystoiminta vuosien 1979–2000 välillä on siirtynyt tai kuinka usein yritystoiminta on perintö- tai lahjaveron takia jouduttu lopettamaan ei ole esitetty. Vaikuttaisi kuitenkin siltä, ettei huojennussäännöksillä ole yritysvarallisuuden osalta ollut kahden ensimmäisen vuosikymmenen aikana tavoiteltua vaikutusta, koska huojennussäännöksiä ei käytännössä

tarkoituksenmukainen hoitaminen sitä vaatii. Säännökset olisivat merkinneet rajoitusta PL 9.1 §:n turvaamaan oikeuteen valita asuinpaikkansa. PeV katsoi, että virkatehtävien asianmukainen hoitaminen voidaan varmistaa riittävästi muilla keinoin. Tämän puolesta puhui muun muassa se, ettei vastaavaa asumisvelvollisuutta ollut enää valtion virkamieslaissa, jonka katsottiin osoittavan, ettei ehdotettu sääntely ole välttämätön tavoitteen – virkatehtävien asianmukaisen hoitamisen – toteutumiseksi. Ongelmalliseksi PeV katsoi myös sääntelyn täsmällisyyden, koska asunnon sallittua etäisyyttä ei oltu määritelty riittävän tarkasti.

²⁹⁸ HE 290/1978 vp, s. 2–3.

²⁹⁹ HE 174/1994 vp, s. 3 & HE 104/2000 vp, s. 3.

juurikaan hyödynnetty. Suhteellisuusvaatimuksen kannalta ei ole merkitystä sillä, johtuuko säännösten harva soveltaminen huojennusedun liian vähäisestä määrästä, siitä että yritystoiminta siirtyy muista syistä muuten kuin perintönä tai lahjana, vai siitä, että yritystoimintaa jatketaan tai se loppuu perintö- ja lahjaverotuksesta riippumatta. Kaikissa tilanteissa huojennustapausten vähäinen määrä viittaa siihen, ettei huojennussäännöksillä ollut kahden ensimmäisen vuosikymmenen aikana tavoiteltua vaikutusta. Jos yritystoiminta huojennussäännöksistä riippumatta siirtyy valtaosin muuten kuin perintönä tai lahjana tai se lopetetaan, ei säännöksistä aiheutuvan yhdenvertaisuusrajoituksen voida katsoa olevan välttämätön tavoitteen saavuttamiseksi – eli sen estämiseksi, ettei yritystoiminnan jatkuvuus perintö- tai lahjaveron vuoksi vaarantuisi.

Huojennuksen määrää korotettiin merkittävästi vuonna 2004 (HE 84/2004), kun maksuunpantavan veron peruste asetettiin 40 prosenttiin verotusarvosta. Muutosta perusteltiin ennen kaikkea sillä, että huojennuksen merkittävyys oli vähentynyt, kun verotusarvot olivat lähentyneet käypiä arvoja. Lakiesityksessä viitattiin myös työllisyystyöryhmän loppuraporttiin, jonka mukaan työpaikkojen turvaamisen kannalta olisi perusteltua uudistaa huojennussäännöksiä verotusta keventävään suuntaan.³⁰⁰ Raportissa todetaan, että muiden ihmisten työpaikat vaarantuvat yrittäjän siirtyessä eläkkeelle. Tämä vaikuttaisi viittaavan riskiin siitä, että yritystoiminta lopetetaan kokonaan. Sukupolvenvaihdosten ja yritystoiminnan jatkuvuuden keskeisimpänä haasteena raportissa pidetään jatkajan löytämistä, minkä edistämiseksi esitettiin muun muassa neuvontapalveluiden ja jatkajien etsintäpalveluiden sekä erityisrahoituksen kehittämistä.³⁰¹ Huojennussäännöksiä todettiin lakiesityksessä (HE 84/2004) sovelletun arvion mukaan vuosittain vajaan kahteen tuhanteen tapaukseen, joista suurin osa oli koskenut maatiloja. Yritysvaarallisuutta koskevissa lahjoitustapauksissa huojennussäännöksiä todettiin sovelletun suhteellisen harvoin. Niiden todettiin tapahtuvan usein verovapaata myyntivoittoa koskevien säännösten mukaisesti.³⁰²

Verovapaata myyntivoittoa koskevan tuloverolain 48.1 §:n 3. kohdan (22.12.2009/1251) soveltamisen edellytyksenä oli vuonna 2004, ja on edelleen, yritysvaarallisuuden luovutus lähipiirille. Jatkaja on tällaisissa tapauksissa siis löytynyt lähipiiristä huojennussäännöksistä riippumatta. Verovapaata myyntivoittoa koskevan säännöksen soveltaminen useimmissa

³⁰⁰ HE 84/2004 vp, s. 3–4.

³⁰¹ Työllisyystyöryhmä 2003, s. 19–20.

³⁰² HE 84/2004 vp, s. 4–5.

sukupolvenvaihdostilanteissa vaikuttaa viittaavan siihen, ettei huojennussäännöksillä, niiden merkittävyydestä riippumatta, ole juuri ollut vaikutusta siihen, miten luovutus on toteutettu. Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksella ja sen määrällä ei ole merkitystä tilanteissa, joissa omistuksestaan luopuva henkilö haluaa luovutuksestaan asianmukaisen, edes käyvän arvon suuntaisen vastikkeen. Jos vastike on selvästi alle käyvän arvon, mutta yli 50 prosenttia siitä, olisi PerVL 55.5 §:n lahjanluonteista kauppaa koskeva kokonaishuojennus hyödynnettävissä. Kun tätäkään säännöstä ei mainittu juuri sovelletun yritysten sukupolvenvaihdoksissa, voidaan olettaa, että vastike on keskimäärin ollut selvästi enemmän kuin 50 prosenttia käyvästä arvosta tai, ettei kokonaishuojennusta haluttu sen muiden soveltamisedellytysten vuoksi soveltaa. Vastikkeen ollessa yli 75 prosenttia käyvästä arvosta, ei lahjaveroseuraamuksia PerVL 18.3 §:n mukaan aiheudu varallisuuden luonteesta riippumatta. Kokonaishuojennusta koskeva PerVL 55.5 § tulee siis sovellettavaksi vain, jos vastike on yli 50, mutta enintään 75 prosenttia käyvästä arvosta.

Sukupolvenvaihdosten määrän arvioitiin lakiesityksessä HE 84/2004 lisääntyvän lähitulevaisuudessa, koska arviolta 50 000–70 000 yrityksellä olisi lähivuosien aikana tarve sukupolvenvaihdokselle. Huojennuksen merkittävyyden lisäämisen arvioitiin lakiesityksessä HE 84/2004 johtavan vastikkeettomien luovutusten merkittävään lisääntymiseen niin, että painopiste siirtyisi verovapaata myyntivoittoa koskevan säännöksen soveltamisesta huojennussäännösten soveltamiseen.³⁰³ Se, miten tämän tavoitellun painopisteen muutoksen oli tarkoitus edistää huojennussäännösten tavoitetta – yritystoiminnan jatkuvuuden turvaamista ja työpaikkojen säilyttämistä – jää epäselväksi, koska tavoitteen toteutumisen kannalta ei juurikaan ole merkitystä sillä, siirtyvätkö yritykset verovapaata myyntivoittoa koskevaa säännöstä vai PerVL:n huojennussäännöksiä hyödyntäen. Erona on ainoastaan se, että tapauksissa, joissa sovelletaan TVL:n huojennussäännöstä, yrityksen saajan tulee maksaa saannostaan. Koska kyseessä on lähipiirissä tapahtuva luovutus, on yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen kuitenkin verovelvollisten itsensä varmistettavissa. Kauppahinta ja sen maksuaika voidaan esimerkiksi mitoittaa ostajan maksukyvyyn mukaisiksi. Jos näin ei voida toimia myyjän varojen tarpeen vuoksi, on selvää, ettei vastikkeettomia saantoja koskevien perintö- ja lahjaverolain huojennussäännösten soveltaminen olisi näissä tapauksissa edes vaihtoehto.

³⁰³ HE 84/2004 vp, s. 4–5.

Huojennustapausten määrä nousi huojennusedun korottamisen jälkeen. Tapauksia todettiin ennen vuotta 2004 olleen vajaa kaksi tuhatta vuodessa, mutta 2004 niitä oli 2 300 ja vuonna 2006 jo runsaat 3 100³⁰⁴. Tietoa siitä, miten tapaukset jakautuivat maatalojen ja muiden yritysten välillä, ei esitetty. Voidaan kuitenkin varovasti olettaa, että etenkin yritysvarallisuutta koskevien huojennustapausten määrä oli kasvanut.³⁰⁵ Syytä tapausten määrän nousulle ei kuitenkaan voida ainakaan lainvalmisteluaineiston perusteella päätellä. On hyvin mahdollista, että tapausten määrä on kasvanut huojennuksen määrän korottamisen myötä, kun huojennusedun houkuttelevuus on kasvanut. Yhtä hyvin on mahdollista, että määrä on noussut yritysten sukupolvenvaihdosten kokonaismäärän kasvun myötä ja että huojennustapausten määrän osuus kaikista vaihdoksista on pysynyt suhteellisesti samana tai jopa alentunut. Huojennustapausten määrän muutoksen arvioinnista haasteellista tekee se, että tiedot soveltamista tapausten vuosittaisista määristä ennen vuotta 2004 olivat vain arvioita, kun taas vuosia 2004 ja 2006 koskevat tiedot jo selvästi tarkempia.

Vuonna 2013 PerVL 55.5 §:n kokonaishuojennusta sovellettiin noin 670 tapauksessa ja PerVL 55.1 §:n osittaista huojennusta 2 600 tapauksessa³⁰⁶. Huojennustapausten yhteismäärä vaikuttaisi siis pysyneen vuoteen 2006 verrattuna suunnilleen samana. Vuonna 2015 osittaista huojennusta sovellettiin 410 perinnön ja 2 803 lahjansaajan ja kokonaishuojennusta noin 850 tapauksessa.³⁰⁷ Osittaista huojennusta koskevien tapausten määrä oli kasvanut siis vuoteen 2013 verrattuna noin neljänneksellä. Syitä tapausten määrän kasvulle voidaan tässäkin tapauksessa vain arvioida. Yksi mahdollinen syy saattaa olla maksuajan pidentäminen 1.1.2015 alkaen (HE 364/2014) enintään viidestä enintään kymmeneen vuoteen. Siitä, kuinka suuri osa tapausten kokonaismäärästä koski yritysvarallisuutta, ei ole esitetty tietoja. Vuonna 2013 sellaisista tapauksista (noin 2 200), joissa saatu varallisuus sisälsi pelkästään huojennuksen piiriin kuuluvaa varallisuutta, noin puolet koski yritysvarallisuutta³⁰⁸. Vuonna 2015 sellaisista tapauksista (noin 1 050), joissa saatu varallisuus sisälsi pelkästään

³⁰⁴ HE 144/2005 vp, s. 14 & HE 53/2008 vp, s. 13.

³⁰⁵ Tarkempia tietoja huojennustapausten jakautumisesta yritysten ja maatalojen välillä annettiin vasta vuosilta 2013 ja 2015, jolloin tapauksista, joissa lahjoitettiin pelkästään huojennuskelpoista varallisuutta, noin 40-50 prosenttia koski yritysvarallisuutta (ks. VM 2014, s. 5 & HE 175/2016 vp, s. 7). Tämän perusteella voidaan varovasti olettaa, että yritysvarallisuutta koskevien tapausten määrä on ollut nousussa jo vuonna 2004.

³⁰⁶ Ks. VM 2014, s. 5.

³⁰⁷ HE 175/2016 vp, s. 11.

³⁰⁸ Ks. VM 2014, s. 6.

huojennuksen piiriin kuuluvaa varallisuutta ja joissa maksettavaksi jäänyt vero oli vähintään 1 700, noin 40 prosenttia koski yritysvarallisuutta³⁰⁹.

Vaikuttaisi siltä, että yritysvarallisuutta koskevien tapausten määrä on noussut varsinkin huojennuksen määrän korottamisen jälkeen. Tämän jälkeen määrät ovat pysyneet suhteellisen samana aina vuoteen 2013 asti, jonka jälkeen ne ovat taas nousseet hieman vuoteen 2015 mennessä. Syitä tapausten määrän nousulle voidaan kuitenkin lainvalmisteluaineistoissa esitettyjen tietojen valossa vain arvioida. Huomionarvoista suhteellisuusvaatimuksen kannalta on se, ettei määrän nousun syistä tai huojennussäännösten tosiasiallisesta vaikutuksesta ole lainvalmisteluaineistossa toistaiseksi esitetty minkäänlaisia tietoja. Myöskään tietoa siitä, kuinka suuri huojennustapausten osuus on sukupolvenvaihdosten kokonaismäärästä tai kuinka suuri osa sukupolvenvaihdoksista on johtanut yritystoiminnan lopettamiseen tai merkittävään supistumiseen ja työpaikkojen vähenemiseen ja mistä syistä, ei ole esitetty³¹⁰. Tällaiset tiedot olisivat tarpeen sen arvioimiseksi, onko huojennussäännöksillä lopulta tavoiteltua vaikutusta: edistävätkö ne yritystoiminnan jatkuvuutta ja työpaikkojen säilymistä vai toteutetaanko sukupolvenvaihdokset huojennussäännöksistä ja niiden merkittävyydestä riippumatta pääsääntöisesti muilla tavoin, kuten verovapaata myyntivoittoa koskevaa säännöstä hyödyntäen.

Sillä, toteutuuko perusoikeusrajoituksen aiheuttavien säännösten tavoite, on merkitystä myös välttämättömyysvaatimuksen täyttymiseen. Jos tavoite ei toteudu, ei myöskään keinoa ja sen aiheuttamaa yhdenvertaisuusrajoitusta voida pitää välttämättömänä. Lainvalmisteluaineistoissa on toistaiseksi esitetty tietoja lähinnä huojennustapausten määristä. Nämä tiedot ilman määrän muutokseen johtaneiden syiden arviointia tai esimerkiksi huojennustapausten suhteuttamista kaikkiin sukupolvenvaihdostapauksiin, jäävät väistämättä liian suppeiksi sen arvioimiseksi, mikä tosiasiallinen vaikutus huojennussäännöksillä on ollut ja voidaanko säännöksistä johtuvaa perusoikeusrajoitusta pitää välttämättömänä säännöksille asetetun tavoitteen saavuttamiseksi.

³⁰⁹ HE 175/2016 vp, s. 7.

³¹⁰ Suomen Yrittäjät (2008, s. 1) arvioi valtiovarainvaliokunnan verojaostolle antamassaan, hallituksen esitystä HE 53/2008 vp koskeneessa lausunnossaan, että yrityksiä siirtyä jatkajalle lahjan tai perinnön kautta keskimäärin noin 20 prosentissa omistajanvaihdoksista. Lausunnossa ei eritellä sitä, kuinka suureen osaan näistä sovelletaan huojennussäännöksiä tai muiden omistajanvaihdoksen toteutustapojen osuuksia kokonaismäärästä. Perintöjen lahjojen osuus omistajanvaihdoksista vaikuttaisi kuitenkin lausunnon perusteella olevan suhteellisen vähäinen.

Välttämättömyysvaatimus

Perusoikeusrajoituksen tulee olla välttämätön hyväksyttävän tarkoituksen saavuttamiseksi. Rajoitus on sallittu ainoastaan, jos tavoite ei ole saavutettavissa perusoikeuteen vähemmän puuttuvien keinoin.³¹¹ Nimenomaista arvioita siitä, onko valittu huojennussäätely mahdollisista tavoitteen toteutumisen kannalta yhtä tehokkaista keinoista yhdenvertaisuutta vähiten rajoittava, ei toistaiseksi ole lainvalmisteluaineistoissa esitetty. Asiaa on kuitenkin epäsuorasti arvioitu hallitusten esitysten HE 144/2005 ja HE 53/2008 yhteydessä. Molemmissa esityksissä valitsematta jätetyn sääntelykeinoon katsottiin olevan yhdenvertaisuuden kannalta ongelmattomampi, siis vähemmän yhdenvertaisuutta rajoittava.

Kun varallisuusverolaki kumottiin ja arvostamislaki säädettiin vuonna 2005, arvioitiin lakiesityksessä HE 144/2005 sitä, mihin arvoon huojennuksen laskeminen tulisi sitoa. Käypää arvoa puoltavana seikkana esitettiin muun muassa se, että verotusarvoihin pohjautuva huojennus johtaa eri määräiseen huojennukseen eri toimialoilla. Verotusarvon puolesta esitettiin lähinnä verotuksen tason ennakoitavuutta.³¹² Huojennuksen laskemisen sitominen käypään arvoon olisi siis ollut yhdenvertaisuutta vähemmän rajoittava. Arvioita näiden kahden eri laskentatavan tehokkuudesta tavoitteen toteutumisen kannalta ei esitetty. Perusteluita sille, miksi huojennuksen laskemisen sitominen käypään arvoon olisi vähemmän tehokkaampaa kuin vertailuarvoon sitominen tuskin on, koska jos laskeminen sidottaisiin käypään arvoon, tehokkuus määräytyisi huojennuksen suhteellisen osuuden mukaan, joka olisi yhdenvertaisuuden rajoissa vapaasti määriteltävissä. Huojennusedun saavien verovelvollisten yhdenvertaisuuden kannalta olennaista olisi se, että huojennuksen suhteellinen osuus käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta olisi kaikille sama – eli yhdenvertainen. Valittu vertailuarvoon pohjautuva laskentatapa sen sijaan johtaa siihen, että huojennuksen suhteellinen määrä saattaa olla huomattavan erilainen eri huojennusedun saavien verovelvollisten välillä. Huojennuksen suhteellinen osuus käyvän arvon mukaan määräytyvän veron määrästä saattaa vaihdella 60 prosentin ja jopa lähes täyden verovapauden välillä.

³¹¹ PeVM 25/1994 vp, s. 5.

³¹² HE 144/2005 vp, s. 15.

Hallituksen esityksessä HE 53/2008, jolla huojennuksen määrää pyrittiin entisestään korottamaan, mutta joka lopulta yhdenvertaisuusongelmien takia peruutettiin, valinta tehtiin kahden vaihtoehdoisen mallin välillä. Ensimmäisessä vaihtoehdossa huojennus olisi kohdistettu ainoastaan yrityksen aitoon tuotannolliseen toimintaan liittyvään varallisuuteen, joka olisi vapautettu kokonaan verosta. Muun muassa sijoitusvarallisuus ja rahoitusvarallisuus olisi siten jäänyt ainakin osittain huojennuksen piirin ulkopuolelle. Tämän mallin katsottiin sisältävän huojennuksen tarkoituksenmukaisen kohdentumisen ja yhdenvertaisuusnäkökohtien puolesta etuja nykyjärjestelmään verrattuna.³¹³ Malli oli katsottu tarpeelliseksi jo valtiosihtööri Raimo Sailaksen johdolla toimineen työllisyystyöryhmän (2003) loppuraportissa, jossa todettiin, että työpaikkojen turvaamisen kannalta olisi perusteltua uudistaa perintö- ja lahjavero lain maksuunpanon huojennussäännöksiä verotusta keventävään suuntaan kuitenkin niin, että samalla olisi varmistettava, että verotuki kohdentuu yksinomaan varsinaiseen yritysvarallisuuteen eikä esimerkiksi sijoitusluonteiseen omaisuuteen.³¹⁴ Tämä työllisyystyöryhmän esittämä kanta oli tuotu esiin jo huojennuksen määrää aiemmin korottaneessa hallituksen esityksessä HE 84/2004, mutta ainoastaan tietynlaisena sivuhuomautuksena ottamatta siihen tarkemmin kantaa.³¹⁵ Malli kuitenkin hylättiin hallituksen esityksessä HE 53/2008, koska sen katsottiin monimutkaistavan sääntelyä. Huojennuskelpoisen ja huojennuksen ulkopuolelle jäävien varojen määrittäminen koettiin liian vaikeaksi ja uudelta pohjalta lähtevän huojennuksen katsottiin etenkin rahoitusvarallisuuden osalta johtavan epävarmuuteen säännösten tulkinnasta.³¹⁶

Toisessa, valitussa mallissa huojennuksen rakenne olisi säilynyt entisellään, mutta huojennuksen suhteellista osuutta olisi korotettu.³¹⁷ Mallien välillä ei tehty eroa sen suhteen kuinka tehokkaita ne olisivat olleet huojennussäännösten tavoitteen toteutumisen kannalta. Tehokkuusarvioinnin puuttumisen vuoksi voidaan olettaa, että mallit arvioitiin vähintään yhtä tehokkaiksi. Hylätyn mallin voidaan katsoa jopa arvioidun tehokkaammaksi, koska se katsottiin paremmaksi huojennuksen tarkoituksenmukaisen kohdistumisen kannalta. Näyttää olevan selvää, että hylätyn mallin katsottiin rajoittavan yhdenvertaisuutta nykyjärjestelmää vähemmän, joten hallituksen esityksen HE 53/2008 voi katsoa sisältävän myös lainsäätäjän

³¹³ HE 53/2008 vp, s. 9–10.

³¹⁴ Työllisyystyöryhmä 2003, s. 20.

³¹⁵ Ks. HE 84/2004 vp, s. 4.

³¹⁶ HE 53/2008 vp, s. 9–10.

³¹⁷ HE 53/2008 vp, s. 10.

kannanoton siitä, että nykyjärjestelmä ei ole yhtä tehokkaista keinoista vähiten yhdenvertaisuutta rajoittava.

Perustuslakivaliokunnan käsittelyssä kävikin lopulta ilmi, että esitys HE 53/2008 saattaa olla perustuslain vastainen. Hallitus teki tämän takia periaatepäätöksen täydentävän hallituksen esityksen antamisesta, jolla säännöksiä olisi muutettu niin, että yrityksessä olevat sijoitusluontoiset varat olisi arvostettu käypään arvoon silloin, kun ne olisivat muodostaneet huomattavan osan yrityksen varoista. Täydentävää esitystä ei kuitenkaan koskaan annettu ja esitys peruutettiin, koska katsottiin, että käytännössä ei ole luotavissa mallia, jolla voitaisiin tasapuolisesti ottaa huomioon eri toimialoilla toimivat, erilaisessa asemassa ja eri kehityksensä vaiheessa olevat yritykset.³¹⁸ Huojennussäännösten rakenne jätettiin siten ennalleen, vaikka nykyjärjestelmään liittyvät yhdenvertaisuusongelmat selvästi tiedostettiin.

Myöskään veron määrää koskevan huojennuksen korvaamista osittain tai kokonaan esimerkiksi maksuaikaa pidentämällä ei ole arvioitu, vaikka tällainen arviointi vaikuttaisi olevan tarpeen, koska maksuaikaa koskeva huojennus johtaa asteeltaan kevyempään yhdenvertaisuusrajoitukseen kuin veron määrää koskeva huojennus. Huojennussäännösten tavoite on estää perintö- tai lahjaverosta aiheutuva yritystoiminnan jatkuvuuden ja työpaikkojen vaarantuminen. Tämä pyritään toteuttamaan niin, ettei perillinen tai lahjansaaaja joutuisi lopettamaan tai merkittävästi supistamaan yritystoimintaa selvittääkseen perintö- tai lahjaverosta. Yrityksen toimintaedellytysten kannalta haitallista olisi esimerkiksi ylisuurien osinkojen nostaminen vain perintö- tai lahjaveron maksamiseksi, jos tämä samalla tarkoittaisi muun muassa tarpeellisista investoinneista tai työpaikoista luopumista. Jos taas perintö- tai lahjaveron voi maksaa sen määrällisellä osingolla, josta ei koidu kohtuutonta haittaa yritystoiminnalle, tai jonka yritys jakaisi perintö- ja lahjaverosta riippumatta, ei perintö- tai lahjaveron voida katsoa vaikuttavan yrityksen toimintaan.

Valtiovarainministeriön muistiossa (2014) on esitetty tietoja listaamattomien osakeyhtiöiden jakamista osingoista vuonna 2011 ja tarkasteltu sitä, kuinka hyvin nämä osingot olisivat riittäneet perintö- tai lahjaveron maksamiseksi sukupolvenvaihdostilanteessa. Vuosina 2011–

³¹⁸ HE 205/2008 vp, s. 1. Sukupolvenvaihdoshuojennuksen muuttamisen sijasta perintöveroasteikkoa ja lahjaveroasteikkoa muutettiin yleisesti siten, että veroprosentteja alennettiin kolmella prosenttiyksiköllä kaikissa portaisissa kuitenkin. Muutos koski vain ensimmäiseen veroluokkaan kuuluvia ja siksi I ja II veroluokille säädettiin eri asteikot.

2012 noteeraamattomasta yhtiöstä saatu osinko oli saajalleen verovapaata tuloa siihen määrään saakka, joka vastasi 9 prosenttia osakkeen matemaattisesta arvosta, kuitenkin enintään 90 000 euroa vuonna 2011 ja 60 000 euroa vuonna 2012. Muistion mukaan verotustiedoista käy ilmi, että valtaosa yrityksistä jakaa osinko tasan tai lähes 9 prosenttia matemaattisesta arvosta. Vuosina 2011 ja 2012 kaikista yli 1 000 euron osingonjaosta noin 67 prosentissa osingon määrä vastasi 9 prosenttia matemaattisesta arvosta tai oli sitä pienempi³¹⁹.

Vuoden 2013 yritys- ja pääomaverouudistusta koskevassa lakiesityksessä HE 185/2013 arvioitiin, että osinkoverojärjestelmä ohjaa voitonjakoa julkisesti noteeraamattomissa osakeyhtiöissä. Vuonna 2011 tuhat euroa ylittävistä osinkosuorituksista 55 prosenttia vastasi tasan yhdeksää prosenttia matemaattisesta arvosta. Esityksessä viitataan VATT:n tekemään selvitykseen, jonka mukaan julkisesti noteeraamattomat yhtiöt optimoivat osingonjakoa toimialasta ja yhtiön koosta riippumatta, eikä voittojen tason vaihteluilla ole systemaattista vaikutusta osingonjakoon. Voiton määrän pienemisen katsottiin vaikuttavan ensisijaisesti jakamattoman voiton määrään, muttei osingonjakoon.³²⁰ Valtion taloudellisen tutkimuskeskuksen tekemän tutkimuksen mukaan jaettu osinko mitoitettiin vuosina 2006–2007 vastaamaan 9 prosentin osuutta matemaattisesta arvosta erityisesti yhtiöissä, joissa pääosakkaana oli suomalainen yksityishenkilö. Osingon painottui valtaosassa yhtiöistä lähes tasan tai ainakin hyvin lähelle yhdeksää prosenttia matemaattisesta arvosta.³²¹ Vastaava havainto siitä, että suuri osa yrittäjistä nosti osinkoa 9 prosenttia matemaattisesta arvosta, tehtiin myös vuoden 2010 veroaineistosta.³²² Tutkimuksessa todettiin, ettei voittojen taso selitä osinkojen 9 prosentin osuutta matemaattisesta arvosta. Nettovarallisuuden ja osingonjaon optimoinnin yrityksen varallisuusaseman perusteella katsottiin olevan tärkeä tekijä osingonjaossa. Voittojen määrällä sen sijaan ei katsottu olevan vastaavaa systemaattista vaikutusta osingonjakoon.³²³ Osingonjakoa katsottiin siis ennen kaikkea ohjaavan verovapaita tai kevyesti verotettuja osinkoja koskevat rajat³²⁴ Valtaosassa julkisesti noteeraamattomia yhtiöitä jaettujen

³¹⁹ Ks. VM 2014, s. 8–10.

³²⁰ HE 185/2013 vp, s. 40–41.

³²¹ VATT 2010b, s. 12–13. Alkuperäisessä taulukossa on esitetty myös vuodet 1994, 1997, 2000 ja 2003, mutta tarkasteluun valittiin vertailukelpoisuuden takia vuodet 2006 ja 2007, jolloin osinkoverojärjestelmä on ollut nykyisen ja vuoden 2011 kaltainen. Verovapaita osinkoja koskevia säännöksiä alettiin soveltamaan vuodesta 2005 alkaen, jota ennen osinkotulojen kaksinkertainen verotus poistettiin yhtiöveron hyvitysjärjestelmällä.

³²² Ks. VATT 2013b, s. 10.

³²³ Ks. VATT 2010b, s. 14.

³²⁴ Ks. VATT 2010b, s. 27.

osinkojen määrä näyttää siis perustuneen verovapaana saatavan osingon rajaan eikä muilla tekijöillä näyttäisi olleen merkittävää vaikutusta osingon määrään.

Voimassa olevan TVL 33 b §:n mukaan julkisesti noteeraamattomista yhtiöistä saadusta osingosta 25 prosenttia on veronalaista pääomatuloa ja 75 prosenttia verovapaata tuloa kahdeksaan prosenttiin matemaattisesta arvosta asti, enintään kuitenkin 150 000 euroa. Jos sukupolvenvaihdoksesta aiheutuvien perintö- ja lahjaverokustannusten vaikutusta yrityksen toimintaan tarkastellaan tältä kannalta, voidaan arvioida sitä, kuinka paljon verokustannus mahdollisesti aiheuttaisi korotuspaineita jaettavan osingon määrään. Tämän perusteella voidaan myös arvioida, voitaisiinko huojennussäännösten tavoitteeseen päästä jo pelkän maksuaikadun avulla.

Esimerkki

I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen saa lahjaksi yrityksen, jonka käypä arvo on 1 000 000 euroa ja matemaattinen arvo sekä vertailuarvo 750 000 euroa. Jos lahjoi-tukseen sovelletaan huojennussäännöksiä, on spv-arvo 300 000 euroa, josta määräytyvä lahjavero vuonna 2020 olisi 37 100 euroa. Käyvän arvon mukaan määräytyvä vero olisi 142 100 euroa. Yhtiö jakaa osinkoja TVL 33 b §:n kevyesti verotettujen osinkojen rajojen mukaisesti eli 8 prosenttia matemaattisesta arvosta, jolloin jaettava osinko olisi 67 500 euroa ja siitä maksettava pääomatulovero, riippuen verovelvollisen muista pääomatuloista, 5 063–5 738 euroa. Osingon verojen jälkeinen määrä olisi siis 61 763–62 438 euroa. Jos käyvän arvon mukaan määräytyvälle verolle annettaisiin maksuaikaa kymmenen vuotta, olisi vuosittainen kustannus 14 210 euroa, joka olisi vuosittain käteen jäävästä osingosta noin 23 prosenttia. Jos maksuaikaa annettaisiin esimerkiksi 20 vuotta, osuus olisi noin 11 prosenttia.

Edellä esitetyn perusteella voidaan arvioida, että ainakin osinkoja maksavien yritysten luovutuksissa pelkästään riittävän pitkän maksuajan antaminen perintö- tai lahjaveron maksamiseksi olisi huojennussäännösten tavoitteiden toteutumisen kannalta todennäköisesti yhtä tehokas keino kuin veron määrää koskeva huojennus. Tilanne saattaa olla toinen sellaisten yritysten luovutuksissa, jotka eivät pysty maksamaan tai eivät muista syistä maksa osinkoa. Ei kuitenkaan ole selvää, että olisi yhteiskunnan kannalta erityisen tarpeellista tukea kannattamattoman yritystoiminnan jatkumista, vaan oletuksena tällöin tulisi olla, että sukupolvenvaihdoksen jälkeen yritystoiminta saadaan kannattavaksi – jolloin yritys myös lähtökohtaisesti kykenisi maksamaan osinkoja. Eikä ole lainkaan poissuljettua, että pelkästään

maksuaikaa koskeva huojennus olisi tavoitteen toteutumisen kannalta riittävä myös osinkoa maksamattomien yrityksiä koskevissa luovutuksissa. Jos maksuaikaa käyvän arvon mukaan määräytyvälle verolle annettaisiin esimerkiksi 20 vuotta, joutuisi yllä olevan esimerkin mukaisessa tilanteessa 1 000 000 euron arvoisen lahjaksi saanut verovelvollinen maksamaan vuosittain lahjaveroa 7 105 euroa. Tämän suuruinen veroseuraamus tuskin kovinkaan monessa tapauksessa vaarantaisi yritystoiminnan jatkuvuuden tai työpaikkojen säilymistä. Maksuaikaa koskevaa huojennusta voidaan myös pitää oikeasuhtaisuusvaatimuksen kannalta selvästi hyväksyttävämpänä kuin veron määrää koskevaa huojennusta. Myös lainsäätäjän toimesta on selvästi tiedostettu, että maksuaikaa koskeva huojennus on yhdenvertaisuuden ja perusoikeusjärjestelmän kannalta ongelmattomampi kuin veron määrää koskeva huojennus.³²⁵

Oikeasuhtaisuusvaatimus

Perusoikeuden rajoituksen laajuuden tulisi suhteellisuusvaatimuksen mukaan myös olla oikeasuhtainen perusteen painoarvoon nähden: perusoikeutta ei saa rajoittaa enempää kuin tavoitteen saavuttamiseksi on tarpeen ja rajoituksen laajuuden on oltava oikeasuhtainen tavoitteen toteutumisen tärkeyden kannalta. Mitä enemmän perusoikeutta rajoitetaan, sitä tärkeämpää tavoitteen toteutumisen tulee olla ja kääntäen: mitä vähemmän perusoikeutta rajoitetaan, sitä kevyemmät perusteet rajoittamiselle tarvitsee olla. Rajoitettavan perusoikeuden ja sitä rajoittavan säännöksen perusteiden punninnassa korostunut painoarvo on sellaisilla intresseillä, jotka jollain tavalla kytkeytyvät muihin perusoikeuksiin tai muihin perustuslain säännöksiin. Jos rajoituksen perusteena on jonkin toisen perusoikeuden suojaaminen tai toteutumisen turvaaminen, täyttää se suhteellisuusvaatimuksen helpommin kuin peruste, jolla ei ole kytkeytystä perustuslakiin. Tämä ei tarkoita, etteikö myös perustuslakiin kytkeytymättömät perusteet voisi täyttää suhteellisuusvaatimusta, mutta tällaisilta perusteilta vaaditaan selvästi suurempaa painoarvoa. Tämä johtuu jo pelkästään siitä, että kun perusoikeutta

³²⁵ Maksuaikaa pidennettiin viidestä vuodesta kymmeneen vuoteen hallituksen esityksellä HE 364/2014, kun huojennusetua haluttiin kiristyneiden perintö- ja lahjaveroasteikkojen takia korottaa. Liikkumavaran perusoikeusnäkökulmasta katsottiin peruutetun hallituksen esityksen HE 53/2008 yhteydessä esiin nousseiden yhdenvertaisuusongelmien takia olevan pieni eikä veron määrää koskevaa huojennusta katsottu voitavan laajentaa (HE 364/2014, s. 4 & VaVM 46/2014, s. 3). Tältä osin viitattiin valtiovarainministeriön selvitykseen keinoista sukupolvenvaihdosten helpottamiseksi (VM 2014), jossa oli todettu, ettei sukupolvenvaihdoksen verokustannusten edelleen keventäminen alentamalla maksuunpanohuojennuksen mukaista arvostamistasoa nykyisestä olisi perusoikeusnäkökulmasta mahdollista. Maksunajan pidentämistä sen sijaan pidettiin mahdollisena. (Ks. VM 2014, s. 2). Maksuaikaa koskevaa huojennusta pidettiin siten yhdenvertaisuutta vähemmän rajoittavana kuin maksuunpanohuojennusta.

rajoitetaan toisen perusoikeuden suojaamiseksi, punninta rajoitettavien intressien ja rajoittamisen taustalla olevan perusteen välillä tapahtuu kahden hierarkkisesti samanarvoisen säännöksen välillä. Jos taas arviointi tapahtuu rajoitettavan perusoikeuden ja perustuslakiin kytkeytymättömän perusteen välillä, lähtökohtaisesti perustuslain säännös on etusijalla. Tämän etusija-asetelman voi murtaa ainoastaan riittävän painavat perusteet. Tällainen perustuslakiin suoraan kytkeytymätön, painoarvoltaan riittävä peruste voisi olla esimerkiksi kansallinen turvallisuus tai muu kollektiiviseen suojaan liittyvä peruste. Perusoikeudet ovat yksilön oikeuksia, joten kollektiivista suojaa ei voi perustaa niihin.³²⁶

Huojennussäännösten perusteet on joiltain osin kytkettävissä perusoikeuksiin. Tavoite työpaikkojen säilyttämisestä voidaan kytkeä PL 18.2 §:än, jonka mukaan *julkisen vallan on edistettävä työllisyyttä ja pyrittävä turvaamaan jokaiselle oikeus työhön*. Myös yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen siksi, että yritystoiminnan tuottamat verotulot turvattaisiin, on kytkettävissä perustuslakiin, koska verotulot edesauttavat julkisen vallan edellytyksiä varmistaa useiden perusoikeuksien toteutuminen. Näiden yleisluontoisten perusteiden perusteella jyrkkäkin yhdenvertaisuuden rajoittaminen saattaisi siten olla perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä.

Huojennussäännösten peruste on kuitenkin rajatumpi: niiden avulla pyritään estämään se, ettei yritystoiminnan jatkuvuus ja työpaikat vaarantuisi tilanteissa, joissa yritys siirtyy perintönä tai lahjana. Tavoitteeseen voidaan katsoa kuuluvan myös yritystoiminnan säilyttäminen lähipiirissä, johon huojennussäännökset väistämättä kannustavat ja johtavat. Nämä rajatut tavoitteet eivät ole enää kytkettävissä suoraan perustuslakiin, jolloin niiden toteutumisen tulisi olla yhteiskunnan kannalta erityisen tarpeellista, koska säännökset johtavat merkittävään yhdenvertaisuuden rajoitukseen. Kuten aiemmin todettiin, tavoitteen toteutumisen tarpeellisuutta ei toistaiseksi ole kovinkaan kattavasti osoitettu.

E erityisen ongelmallista oikeasuhtaisuusvaatimuksen kannalta on se, että huojennus kohdistuu myös sellaisiin osakeyhtiön sijoitusluontoisiin varoihin, jotka eivät välittömästi tai edes välillisesti palvele yhtiön elinkeinotoimintaa. Yhdenvertaisuusrajoituksen aste on näiden varojen osalta korkeampi, koska huojennus kohdistuu luonteeltaan samalaisiin varoihin, joita on myös yksityishenkilöiden omistuksessa. Näiden varojen huojentamisen tulisi siten olla

³²⁶ Ks. Viljanen 2011b, s. 158.

huojennuksen tavoitteiden toteutumisen kannalta jopa korostetun tarpeellista, jotta huojennuksen kohdistuminen niihin voidaan suhteellisuusvaatimuksen kannalta hyväksyä. Sijoitusvarallisuuden kuuluminen huojennuksen piiriin on tältä kannalta erittäin kyseenalaista: onko huojennuksen kohdistuminen näihin varoihin ylipäätään tarpeellista – tai ainakaan välttämätöntä – huojennussäännöksille asetetun tavoitteen toteutumisen kannalta?

Huojennussäännösten tavoite on turvata yritystoiminnan jatkuvuus ja työpaikat tilanteissa, joissa yritys siirtyy perintönä tai lahjana. Perintö- ja lahjaverolain pääsäännön mukaisen, käypään arvoon perustuvan verotuksen katsotaan voivan johtaa siihen, että rahoittaakseen veron, perinnön- tai lahjansaaja joutuisi nostamaan yrityksestä varoja, joita yrityksellä ei ilman investoinneista tai työpaikoista luopumista olisi edellytyksiä maksaa. Pääsäännön mukaisen verotuksen katsotaan voivan johtaa yritystoiminnan supistumiseen tai sen loppumiseen. Edun kohdistumista elinkeinotoimintaan välittömästi liittymättömään varallisuuteen, kuten sijoitusluontoiseen varallisuuteen, on vaikea perustella ainakaan sillä, että yritystoiminta loppuisi, jos tuo varallisuus arvostettaisiin perintö- ja lahjaverotuksessa käypään arvoon. Osakeyhtiön sijoitusluontoinen varallisuus voi olla kertynyt sen toiminnasta syntyneistä tuloista tai yhtiöön tehdyistä pääomasijoituksista. Molemmissa tapauksissa kyse on elinkeinotoimintaan nähden tietyllä tapaa ylimääräisistä varoista, joille ei ole löydetty välitöntä käyttötarkoitusta elinkeinotoiminnassa. Tämä tarkoittaa samalla sitä, ettei tällaisten varojen realisointi perintö- tai lahjaveron maksamiseksi voi johtaa ainakaan yritystoiminnan loppumiseen. Jos varat eivät ole olleet välttämättömiä elinkeinotoiminnan harjoittamisessa ennen sukupolvenvaihdosta, ne tuskin voivat olla sitä sukupolvenvaihdoksen jälkeenkään.

Sukupolvenvaihdossäännösten tavoite ei kuitenkaan rajoitu ainoastaan yritystoiminnan loppumisen estämiseen vaan jatkuvuuden turvaaminen pitää sisällään myös tavoitteen siitä, ettei yritystoiminnan edellytykset kohtuuttomasti heikentyisi. Jos perinnön- tai lahjansaaja joutuisi nostamaan yrityksestä ylisuuria osinkoja perintö- tai lahjaveron maksamiseksi, saataisi tällä olla negatiivisia vaikutuksia yrityksen toimintaedellytyksiin: tarpeellisista investoinneista saatettaisiin joutua luopumaan tai elinkeinotoiminnassa tarvittavaa varallisuutta joutua realisoimaan. Osingonmaksu saatettaisiin rahoittaa myös karsimalla liiketoiminnan kuluja, esimerkiksi henkilöstökuluja. Kaikki nämä keinot johtaisivat yritystoiminnan jonkinasteiseen supistumiseen ja mahdollisuuden työpaikkojen vaarantumisesta. Elinkeinotoimintaan välittömästi liittymättömien varojen realisoinnilla ei kuitenkaan lähtökohtaisesti voi olla edellä mainittuja vaikutuksia.

On selvää, että kaikki yrityksen varallisuus vaikuttaa sen toimintaedellytyksiin ja myös elinkeinotoiminnan ulkopuolinen, sijoitusluontoinen varallisuus parantaa yritystoiminnan edellytyksiä. Sijoitetuilla varoilla on esimerkiksi voitu varautua tulevaisuudessa tapahtuviin investointeihin. Riippumatta sijoitusluontoisten varojen suunnitellusta käyttötarkoituksesta, ne vähentävät joka tapauksessa liiketoiminnasta aiheutuvaa riskiä. Varat tuovat turvaa sellaisien tilanteiden varalle, joissa kannattavan liiketoiminnan edellytykset ovat heikentyneet. Tällaisissa tilanteissa varat, joita ei aiemmin ole tarvittu elinkeinotoiminnassa, saattavatkin olla tarpeen esimerkiksi sen välttämiseksi, ettei yhtiön toimintaa tarvitsisi tarpeettoman paljon supistaa. Jos yhtiön kannattavuus esimerkiksi kilpailutilanteen myötä merkittävästi heikenee, mahdollistavat yhtiöllä olevat aiemmin ylimääräiset varat sen, ettei tulojen pienentymiseen tarvitse vastata ensimmäiseksi kuluja vähentämällä. Varat mahdollistavat myös tilanteen muuttamiseksi tarpeellisten investointien tekemisen. Investoinnit voivat olla heikentyneestä tilanteesta ulospääsemisen lisäksi tarpeen myös yritystoiminnan laajentamiseksi. Elinkeinotoiminnan ulkopuolisia varoja voidaan myös käyttää elinkeinotoimintaa varten otetun velan vakuutena.

Kaikki edellä mainitut sijoitusluontoisten varojen mahdolliset käyttötarkoitukset suuntautuvat kuitenkin sukupolvenvaihdon jälkeiseen aikaan. Yritystoiminnan tilaan sukupolvenvaihdon hetkellä niillä ei ole vaikutusta, eikä huojennuksen myöntämistä myös tällaisiin varoihin voida siten perustella huojennussäännösten tavoitteella siitä, ettei yritystoiminnan jatkuvuus vaarantuisi perintö- tai lahjaveron takia. Vaikka tavoite jatkuvuuden turvaamisesta pitää sisällään myös tavoitteen siitä, ettei yritystoiminta kohtuuttomasti supistuisi, ei tällä voida kuitenkaan tarkoittaa sen varmistamista, ettei perintö- tai lahjaverotuksella olisi minäkäänlaista vaikutusta yrityksen toimintaedellytyksiin. Tämä edellyttäisi täyttä verovapautta, joka ei yhdenvertaisuuteen liittyvistä syistä olisi mahdollista. Ei ole myöskään perusteltua ulottaa tavoitetta yritystoiminnan supistamisen tai lopettamisen estämisestä pitkälle tulevaisuuteen. Huojennussäännösten tavoitteen kannalta on perusteltua arvioida yritystoiminnan edellytyksiä lähinnä sukupolvenvaihdon hetkellä ja välittömästi sen jälkeen. Jos yrityksellä on sukupolvenvaihdon hetkellä varoja, joita se ei tarvitse elinkeinotoiminnassa, on epätodennäköistä, että se tarvitsisi niitä myöskään välittömästi sukupolvenvaihdon jälkeen. Oikeasuhtaisuusvaatimuksen kannalta tällaisten varojen pääsäännöstä merkittävästi poikkeava verokohtelu ei siten ole perusteltua.

Sijoitusluonteisten varojen jättämistä huojennuksen piirin ulkopuolelle puoltaa myös se, että tällaiset varat ovat todennäköisemmin vaivattomasti ja niiden todelliseen arvoon realisoitavissa kuin elinkeinotoimintaan liittyvä muu varallisuus. Jos taas kyse on vaikeasti realisoitavista varoista, voidaan pitää hyvin todennäköisenä, ettei varoja ole tarkoitettu hyödynnettävän elinkeinotoiminnassa tulevaisuudessakaan, tai ainakaan lähitulevaisuudessa, jolloin niiden tarkoitus rajoittuu lähinnä ylimääräisten voittovarojen hallintaan. Huojennuksen kohdistumista tällaisiin varoihin on vaikea pitää säännösten tavoitteiden kannalta perusteltuna.

Oikeasuhtaisuusvaatimuksen kannalta merkitystä on myös sillä, että sijoitusluontoiseen varallisuuteen myönnetty huojennus kohdistuu lähtökohtaisesti vain sellaisiin yrityksiin, joiden jatkuvuus on muutenkin todennäköisemmin turvattu. Toiminnan on tullut olla siinä määrin kannattavaa, että tuloja on syntynyt niin paljon, ettei niitä tarvita elinkeinotoiminnassa. Mitä enemmän yhtiöllä on tällaisia varoja, sitä epätodennäköisempää on, että perintö- tai lahjaverolla voisi olla merkittävää vaikutusta yritystoiminnan edellytysten säilymiseen. Jos perintö- tai lahjaverolla ei ole merkittävää vaikutusta yritystoimintaan, voidaan huojennuksen tarpeellisuus elinkeinotoimintaan kuuluvienkin varojen osalta kyseenalaistaa, koska ei voida pitää selvänä, että tällaisten yritysten siirtymisen tukeminen olisi välttämättömyysvaatimuksen tarkoittamalla tavalla välttämätöntä huojennussäännösten tavoitteen toteutumisen kannalta. Voidaan olettaa, että ainakin tällaisten yritysten luovutuksissa riittävän maksuajan antaminen riittäisi turvaamaan yritystoiminnan jatkuvuuden, jolloin maksuunpanohuojennusta ei voida pitää yhdenvertaisuutta vähiten rajoittavana keinona huojennussäännösten tavoitteen toteuttamiseksi.

Myöntämällä huojennus myös sellaiseen sijoitusluontoiseen varallisuuteen, jota ei sukupolvenvaihdoksen hetkellä tarvita elinkeinotoiminnassa, kohdistuu verotuki sellaiseen varallisuuteen, jonka siirtymistä perintönä tai lahjana ei huojennussäännösten tavoitteen toteutumisen kannalta olisi tarpeen tukea. On vaikea löytää perusteita sille, että tällaisen varallisuuden huojentaminen olisi tavoitteen toteutumisen kannalta tarpeellista tai ainakaan välttämätöntä. Perusteeksi näiden varojen kuulumiselle huojennuksen piiriin esitettiin hallituksen esityksessä HE 53/2008 lähinnä sitä, että sääntely monimutkaistuisi, jos osakeyhtiön varat eriteltäisiin huojennuskelpoisiin ja huojennuksen ulkopuolelle jääviin. Mallin, jossa huojennus olisi kohdistunut vain tuotannolliseen toimintaan liittyvään varallisuuteen, todettiin myös johtavan siihen, että vakavaraisimpien yritysten kohdalla verotus olisi voinut jopa kiristyä

aiemmasta³²⁷. Kyse on siis osaltaan nykyrakenteen muodostaman edun säilyttämisestä eikä siitä, että huojennus kohdistuisi tavoitteiden toteutumisen kannalta oikeisiin kohteisiin. Sijoitusluontoiseen varallisuuteen kohdistuva huojennus ei koidu sellaisten yhtiöiden hyväksi, joilla tällaista tavallaan ylimääräistä varallisuutta ei ole, ja joiden toimintaedellytyksiin täysimääräisellä perintö- tai lahjaverolla todennäköisemmin voisi olla vaikutusta – siis sellaisiin yrityksiin, joita huojennussäännöksillä pohjimmiltaan on tarkoitus tukea.

Arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavat osakeyhtiöt

Sijoitusluontoinen varallisuus voi olla myös elinkeinotoimintaan kuuluvaa varallisuutta. Osakeyhtiö voi olla perustettu arvopaperisijoitustoimintaa varten tai yhtiö voi harjoittaa sijoitustoimintaa muun elinkeinotoimintansa ohessa, jolloin sijoitustoiminta on yksi yhtiön toimialoista. Molemmissa tapauksissa arvopaperisijoitustoimintaa pidetään elinkeinotoimintana, jos se täyttää elinkeinotoiminnan tunnusmerkit. Tällöin myös arvopaperisijoitustoimintaan kuuluva varallisuus kuuluu lähtökohtaisesti perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennuksen piiriin. Suhteellisuusvaatimuksen täyttymisen kannalta myös tällaisen varallisuuden kuuluminen huojennuksen piiriin voidaan kuitenkin kyseenalaistaa.

Arvopaperisijoitustoimintaan kuuluva varallisuus saattaa ensinnäkin olla luonteeltaan hyvin samanlaista kuin yksityishenkilöiden tai muun kuin elinkeinotoimintaa harjoittavan yhtiön omistukseen kuuluva, huojennussäännösten soveltamisalan ulkopuolelle jäävä varallisuus. Varallisuus voi olla jopa täysin samanlaista, esimerkiksi julkisesti noteerattuja arvopapereita. Verrattuna sellaiseen elinkeinotoimintaan kuuluvaan varallisuuteen, jolla on arvoa enemmänkin vain osana liiketoimintaa, ja jollaista ei juuri ole yksityishenkilöiden omistuksessa, arvopaperisijoitustoimintaan kuuluvaa varallisuutta koskeva perintö- tai lahjasaanto on tilanteiden samanlaisuuden kannalta selvästi lähempänä yksityishenkilöiden omistuksessa olevien varallisuuserien perintö- ja lahjasaantoja. Verotus on siten huojennuksen saavan ja pääsäännön mukaan verotettavan verovelvollisen välillä hyvin eriasteista, vaikka perintö- tai lahjasaantoon sisältyvä varallisuus on niin käyvältä arvoltaan kuin myös luonteeltaan samanlaista.

³²⁷ HE 53/2008 vp, s. 10.

Arvopaperisijoitustoimintaan liittyvä varallisuus on myös lähtökohtaisesti helpommin realisoitavissa kuin muuhun elinkeinotoimintaan liittyvä varallisuus. Esimerkiksi julkisesti noteeratut arvopaperit ovat usein realisoitavissa tarpeen tullen välittömästi, kun taas muunlaista elinkeinotoimintaa harjoittavan yhtiön varallisuus, kuten esimerkiksi kiinteistöt tai tuotantolaitteet, ovat useimmissa tapauksissa huomattavasti vaikeammin realisoitavissa. Julkisesti noteeratut arvopaperit pystytään myös pääsääntöisesti realisoimaan arvolla, joka vastaa niiden arvoa osana yhtiön elinkeinotoimintaa. Varsinkin julkisesti noteerattujen arvopapereiden käypä arvo on käytännössä lähes aina hyvin tarkkaan määritettävissä. Osakkeen käypä arvo on myös lähtökohtaisesti sama kaikille samoja arvopapereita omistaville.³²⁸ Muunlaisen, elinkeinotoimintaan kuuluvan varallisuuden realisointiarvo sen sijaan todennäköisemmin poikkeaa siitä, mikä varallisuuden arvo on osana yhtiön toimintaa. Voidaan pitää hyvin todennäköisenä, että esimerkiksi käyttökää omaavan tuotantolaitteen realisointiarvo olisi selvästi alempi kuin sen arvo osana elinkeinotoimintaa. Elinkeinotoiminnalle realisoinnista aiheutuvat haitat olisivat tällaisissa tilanteissa realisoinnista saatuja tuloja suuremmat³²⁹. Tämän vuoksi tällaista varallisuutta tuskin usein realisoidaan muuten kuin pakottavasta syystä ja on todennäköisempää, että osingonmaksuun tarvittavat varat olisi kannattavampaa kerätä kuluja, kuten esimerkiksi henkilöstökustannuksia karsimalla. Arvopapereita sen sijaan realisoidaan osana arvopaperisijoitustoimintaa muutenkin ja niiden realisoinnista liiketoiminnalle koitua haitta on todennäköisemmin realisoinnista saatuja tuloja vastaava.

Toisaalta arvopaperisijoitustoiminta on elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täyttäessään elinkeinotoimintaa siinä missä kaikki muukin elinkeinotoiminta. Huojennussäännösten tavoitteiden kannalta olisi kuitenkin muuta huojennussäännösten soveltamisalaan kuuluvaa elinkeinotoimintaa perustellumpaa jättää arvopaperisijoitustoiminta soveltamisalan ulkopuolelle. Arvopaperisijoitustoiminnan kuuluminen huojennussäännösten soveltamisalaan heikentää säännösten mahdollisuutta täyttää suhteellisuusvaatimus. Voidaan perustellusti

³²⁸ Käypä arvo on määritettävissä päivittäin kaikkien muiden kuin sellaisten arvopapereiden kohdalla, joiden vaihdanta on harvaa (ei päivittäistä vaihdantaa tai hyvin vähäinen päivittäinen vaihdanta). Pörssinoteerauksen lisäksi käypään arvoon saattaa vaikuttaa myös esimerkiksi omistusosuuden suuruus. Suuren omistuksen tuoma päätösvalta saattaa kasvattaa osakeomistuksen todellisen arvon suuremmaksi kuin pelkästään pörssikurssin mukaan laskettu arvo. Voidaan kuitenkin olettaa, että elinkeinotoimintana pidettävän, arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavan julkisesti noteeraamattoman osakeyhtiön osakekohtaiset, julkisesti noteerattuja osakkeita koskevat omistukset ovat vain harvoin niin suuria, että päätösvallalla olisi vaikutusta osakeomistuksen todelliseen arvoon.

³²⁹ Sama koskee vaihto-omaisuutta: jos vaihto-omaisuutta, esimerkiksi jotain tiettyä tuotetta, halutaan myydä enemmän kuin sillä on kysyntää, tulee tuotteen hintaa laskea. Yksittäisestä tuotteesta saatu tulo on siten pienempi kuin tuotteen todellinen arvo ilman kasvanutta varojen keräämisen tarvetta.

katsoa, ettei arvopaperisijoitustoimintaan kohdistuva huojennus ole välttämätön huojennussäännösten tavoitteiden saavuttamiseksi. Tämä vaikeuttaa oikeasuhtaisuusvaatimuksen täyttymistä huojennussäännösten kokonaisuuden kannalta, koska perusoikeutta rajoitetaan enemmän kuin säännösten tavoitteen toteutuminen edellyttäisi.

Huojennussäännöksistä aiheutuvan yhdenvertaisuusrajoituksen astetta vähentävät tekijät

Oikeasuhtaisuusvaatimuksen täyttymistä arvioitaessa tulee ottaa huomioon myös huojennusedun menettämistä koskevat sanktiosäännökset, jotka osaltaan kaventavat yhdenvertaisuusrajoitusta. Perintö- ja lahjaverolain 55.6 §:n mukaan maksuunpanematta jätetty vero pannaan maksettavaksi 20 prosentilla korotettuna, jos verovelvollinen luovuttaa pääosan yrityksestä tai sellaisen osasta, josta on myönnetty huojennus, ennen kuin viisi vuotta on kulu- nut perintö- tai lahjaverotuksen toimittamispäivästä. PerVL 56.4 §:n mukaan myös korotonta maksuaikaa koskeva etu menetetään ja Verohallinto määrää kaikki maksamatta olevat maksuerät kannettavaksi seuraavan kantoerän yhteydessä. Sanktiosäännökset siten rajoittavat huojennuksen saaneen verovelvollisen vapautta luovuttaa saamaansa varallisuutta ja asetta- vat hänet tältä osin heikompaan asemaan kuin huojennuksen soveltamisalaan kuulumatonta varallisuutta perinnöksi tai lahjaksi saaneet. Sanktiosäännökset koskevat vain vapaaehtoisia luovutuksia.

Sanktiosäännöksille ei kuitenkaan tulisi antaa kovin suurta painoarvoa yhdenvertaisuusra- joitusta kaventavana tekijänä. Luovutusrajoitukset ovat ensinnäkin välttämättömät, jotta voi- taisiin mahdollisimman hyvin varmistua siitä, ettei huojennussäännöksiä sovelleta perusteet- tomasti sellaisiin yrityksiin, joiden toimintaa ei edes ole tarkoitus jatkaa. Jos sanktiosään- nöksiä ei olisi, huojennuksen saanut verovelvollinen voisi luovuttaa saamansa osakkeet tai yritys myydä omaisuutensa ja jakaa myymisestä saadut tulot osakkeenomistajille välittö- mästi perintö- ja lahjaverotuksen toimittamisen jälkeen. Kummassakaan tapauksessa huo- jennussäännösten tavoite ei toteutuisi. Vaikka yritystoiminta myytäisiinkin toimintaa jatka- valle taholle ja yritystoiminnan jatkuvuus sinänsä toteutuisi, ei huojennussäännösten sovel- taminen olisi ollut tarpeen jatkuvuuden kannalta: yritys olisi myyty joka tapauksessa, jolloin verotuen kohdistuminen sen ensin perinnöksi tai lahjaksi saaneeseen verovelvolliseen ei olisi perusteltua. Jos taas yhtiö myisi varallisuutensa ja jakaisi siitä saadut tulot osakkeenomista- jille, ei huojennussäännösten tavoite toteudu, koska yritystoiminta ei jatku.

Huojennussäännösten soveltamisesta koituisi hyötyä siten ainoastaan yrityksen osakkeita perinnöksi tai lahjaksi saaneelle verovelvolliselle. Yhteiskunnan kannalta tämä ei olisi tarpeellista.

Koska sanktiosäännökset ovat välttämättömiä huojennussäännösten tavoitteiden toteutumisen varmistamiseksi, voidaan niiden sisältämien luovutusrajoitusta keventävien seikkojen katsoa jopa lisäävän sitä mahdollisuutta, etteivät huojennussäännökset ole perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävissä. Huojennusetu menetetään vain, jos verovelvollinen luovuttaa pääosan eli yli puolet yrityksestä tai sellaisen osasta, josta on myönnetty huojennus. Osakeyhtiöiden kohdalla tämä tarkoittaa yli puolta saaduista osakkeista tai siitä yritysvarallisuudesta, jonka välilliseen omistamiseen osakkeet oikeuttavat. Puolet huojennuksen kohteena olevista osakkeista tai varallisuudesta on siten mahdollista luovuttaa huojennusetua menettämättä. Tämän mahdollisuuden hyväksi käyttämistä kuitenkin tosiasiallisesti rajoittaa luovutusvoiton laskemista koskeva TVL 47.1 § (21.12.2016/1321), jonka mukaan huojennetun omaisuuden hankintamenona käytetään sitä arvoa, joka on ollut maksuunpantavan perintö- tai lahjaveron perusteena – siis spv-arvoa. Jos luovutus tapahtuu ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi, hankintamenona pidetään lahjoittajan hankintamenoa.

Esimerkki 1

I-veroluokkaan kuuluva verovelvollinen on saanut 1.1.2019 lahjaksi osakeyhtiön koko osakekannan, jonka käypä arvo on ollut 1 000 000 euroa ja vertailuarvo 800 000 euroa. Lahjoitukseen on sovellettu PerVL 55 §:n huojennusta, jolloin maksuunpantavan veron perusteena on ollut spv-arvo 320 000 euroa. Maksuunpantu lahjaveron on ollut 40 100 euroa. Verovelvollinen myy puolet saamistaan osakkeista 1.6.2020 hintaan 600 000 euroa. Hankintamenona pidetään näiden osakkeiden osuutta spv-arvosta eli 160 000 euroa. Luovutusvoitto on siten 440 000 euroa, josta määräytyvä pääomatulovero on 148 400–149 600 euroa³³⁰. Jos verovelvollinen ei olisi pyytänyt PerVL 55 §:n soveltamista samaansa lahjaan, olisi lahjaveron määräytynyt osakkeiden käyvän arvon mukaisesti ja ollut 142 100 euroa. Hankintamenona osakkeita luovutettaessa olisi pidetty lahjaverotuksessa käytettyä arvoa eli käypää arvoa, jolloin luovutusvoittoa kertyisi 100 000 euroa, kun osakkeet myytäisiin 600 000 euron hinnasta. Pääomatuloveroa määräytyisi siten vähintään 32 800–34 000 euroa. Kokonaisverorasitus

³³⁰ Pääomatulosta suoritetaan TVL 124.2 §:n mukaan tuloveroa 30 prosenttia 30 000 euron pääomatuloihin asti ja tämän ylittäviltä osin 34 prosenttia. Jos verovelvollisella on muita pääomatuloja vähintään 30 000 euroa, voi osakkeita koskevaan luovutusvoittoon katsoa kokonaisuudessaan kohdistuvan 34 prosentin veroaste.

olisi siten huojennussäännöstä sovellettaessa suurempi kuin, jos huojennussäännöstä ei olisi sovellettu.

Verovelvollista, jonka perintö- tai lahjasaantoon ei ole sovellettu PerVL:n huojennussäännöksiä, ei myöskään rajoita jäljelle jääneen varallisuuden osalta PerVL 55 ja 56 §:ien sanktiosäännökset. Perintöveron enimmäismäärä I-veroluokassa on enintään 19 ja lahjaveron enintään 17 prosenttia, kun taas luovutusvoitosta maksettava vero on 30–34. Kokonaisverorasitus muodostuu tämän vuoksi väistämättä suuremmaksi, kun perintö- tai lahjavero määräytyy käypää arvoa alemman arvon mukaan, koska tuo ero tulee omaisuutta luovutettaessa verotetuksi arvonnousuna. Samasta syystä luovutusvoiton laskemista koskevat säännökset rajoittavat tosiasiallisesti myös osakkeiden luovutusta PerVL 55.4 §:n mukaisen viiden vuoden karenssiajan jälkeen.

Esimerkki 2

Jos verovelvollinen myisi esimerkin 1 mukaisessa tilanteessa, jossa lahjoitukseen on sovellettu PerVL 55 §:ä, kaikki saamansa osakkeet hintaan 1 200 000 euroa, kun kuusi vuotta on kulunut lahjaveron toimittamispäivästä, syntyisi hänelle luovutusvoittoa 880 000 euroa (1 200 000 euroa – spv-arvo 320 000 euroa), josta määräytyvä pääomatulovero olisi vähintään 298 000 euroa. Lahjaveroa hän olisi maksanut 40 100 euroa. Jos huojennussäännöstä ei olisi sovellettu, lahjaveroa olisi maksuunpantu 142 100 euroa, mutta luovutusvoitto olisi ollut ainoastaan 200 000 euroa, josta määräytyvä vero olisi enintään 68 000 euroa.

Ero kokonaisverorasituksessa on siten huomattava: noin 340 000 euroa huojennusta sovellettaessa vs noin 210 000 euroa, kun huojennussäännöstä ei ole sovellettu. Ero on niin huomattava, että verovelvollisen kannattaisi tilanteessa, jossa huojennussäännöksiä on sovellettu, pyrkiä myymään omistuksensa viiden vuoden karenssiajan sisällä mieluummin kuin heti sen päättymisen jälkeen, vaikka sanktiosäännös tulisikin tällöin sovellettavaksi.

Esimerkki 3

Aiempien esimerkkien mukaisessa tilanteessa verovelvollinen myy kaikki saamansa osakkeet 1 200 000 euron hintaan ennen kuin viisi vuotta on kulunut lahjaverotuksen toimittamispäivästä. Hänen maksettavakseen pannaan PerVL 55 §:n nojalla

maksuunpanematta jätetty vero 20 prosentilla korotettuna eli yhteensä 122 400 euroa³³¹. Hankintamenona luovutusvoittoa laskettaessa pidettäisiin kuitenkin osakkeiden käypää arvoa lahjoitushetkellä, jolloin maksettava pääomatulovero olisi enintään 68 000 euroa. Kokonaisverorasitus olisi siten 230 500 euroa, kun se esimerkin 2 mukaisessa tilanteessa karenssiajan päättymisen jälkeen tehdyn luovutuksen johdosta oli noin 340 000 euroa.

Tosiasiassa luovutusvoiton laskemista koskevat säännösten voidaan katsoa turvaavan siten paremmin PerVL:n huojennussäännösten tavoitteiden toteutuminen kuin PerVL 55 §:n sanktiosäännöksen. PerVL 55 §:n huojennusta ei kannata pyytää sovellettavaksi, jos perinnöksi tai lahjaksi saaduista osakkeista on tarkoitus luopua. Kokonaisverorasituksen painopiste huojennetun ja huojentamattoman osakesaannon välillä muuttuu lähtökohtaisesti vasta 10 vuoden omistusajan jälkeen, jolloin luovutushinnasta vähennetään TVL 46.1 §:n mukaan aina vähintään 40 prosenttia luovutushinnasta³³². Kokonaisverorasitus ja painopisteen muuttuminen riippuu kuitenkin siitä, kuinka paljon omistuksen arvo on noussut: mitä enemmän se on noussut, sitä todennäköisemmin huojennussäännösten soveltaminen johtaa pienempään kokonaisverorasitukseen. Edellä esitettyjen esimerkkien mukaisessa tilanteessa kokonaisverorasitus olisi 10 vuoden omistusajan jälkeen tehdyn luovutuksen jälkeen huojennussäännöstä sovellettaessa pienempi silloin, kun omaisuuden käypä arvo on noussut yli 75 prosenttia eli 750 000 euroa³³³.

Luovutusvoiton laskemisessa sovellettavat säännökset saattavat kuitenkin johtaa myös huojennussäännösten tavoitteiden vastaisiin ja muihin ei-toivottuihin ja yhteiskunnan kannalta haitallisiin lopputulemiin. Vaikka osakkeiden luovuttaminen lähitulevaisuudessa ei

³³¹ Maksuunpanematta jätetty vero: käyvän arvon mukaan määräytyvä vero 1 000 000 euron arvoisesta lahjasta 142 100 euroa – maksuunpantu, spv-arvon mukaan määräytyvä vero 40 100 euroa = 102 000 euroa + veronkorotus 20 prosenttia = 122 400 euroa.

³³² Tilanne voi muuttua jo ennen 10 vuoden omistusajan täyttymistä, jos varallisuuden arvo on noussut merkittävästi. Luovutushinnasta vähennetään TVL 46.1 §:n mukaan aina vähintään 20 prosenttia.

³³³ Jos osakkeet myytäisiin 10 vuoden omistusajan jälkeen 1 750 000 eurolla, vähennettäisiin 40 prosenttia luovutushinnasta, jos huojennussäännöstä olisi sovellettu edelliseen saantoon, koska maksuunpannun lahjaveron perusteena oleva arvo (320 000 euroa) olisi alle 40 prosenttia luovutushinnasta. Luovutusvoittoa syntyisi siten 1 050 000 euroa, josta määräytyvä pääomatulovero olisi enintään 357 000 euroa. Lahjaveroa olisi maksettu 40 100 euroa, joten kokonaisverorasitus olisi 397 100 euroa. Jos huojennussäännöstä ei olisi sovellettu vähennettäisiin luovutushinnasta osakeomistuksen käypä arvo lahjoitushetkellä (1 000 000 €), jolloin luovutusvoitto olisi 750 000 euroa ja siitä määräytyvä pääomatulovero enintään 255 000 euroa. Lahjaveroa olisi maksettu 142 100 euroa, jolloin kokonaisverorasitus olisi niin ikään 397 100 euroa. Käyvän arvon noustessa yli 75 prosenttia, kokonaisverorasitus muodostuu huojennusta hyödyntäneen verovelvollisen osalta pienemmäksi kuin verovelvollisen, jonka saanto on verotettu pääsäännön mukaan.

sukupolvenvaihdoksen yhteydessä olisikaan tarkoituksena, tilanne voi muuttua myöhemmin ja yrityksen tai sen osan myyminen tulla ajankohtaiseksi sen ollessa esimerkiksi hyödyllistä yrityksen kannattavuuden kannalta. Luovutuksesta aiheutuva verorasitus voi kuitenkin johtaa siihen, ettei osakkeista luovuta, vaikka se muuten kannattaisi. Tietoisuus mahdollisesti myöhemmin tapahtuvasta luovutuksesta aiheutuvista veroseuraamuksista voi myös johtaa siihen, ettei huojennusta pyydetä, vaikka se sukupolvenvaihdoksen hetkellä olisi tarpeen yritystoiminnan edellytysten turvaamiseksi. Huojennetun varallisuuden luovutusvoiton laskemista koskevat säännökset johtavat siihen, että yhtä verolajia koskevan verotuen antavan säännöksen soveltaminen saattaa johtaa normaalitilannetta ankarampaan verotukseen toisessa verolajissa.

Vuoteen 2017 asti huojennetun varallisuuden hankintamenona pidettiin sen käypää arvoa perintö- tai lahjaverovelvollisuuden alkamishetkellä. Huojennussäännösten hyväksyttävyyden kannalta tämä ratkaisu oli kuitenkin hyvin kyseenalainen. Huojennuskelpoista varallisuutta saanut verovelvollinen maksoi perintö- tai lahjaveroa vain murto-osan käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta, mutta sai silti vähentää luovutusvoittoa laskettaessa varallisuuden käyvän arvon saantohetkellä. PerVL:n huojennussäännösten soveltamisen lisäksi verovelvollista kohdeltiin siis pääsääntöä kevyemmin myös luovutusvoittoverotuksessa, jonka pääsääntö vastikkeetta saatujen varojen osalta on se, että hankintamenona pidetään sitä arvoa, jonka mukaan maksuunpantava perintö- tai lahjavero on määräytynyt.³³⁴ Huojennussäännösten hyödyntäminen on säännösten edellytysten täytyessä verovelvollisen itse päätettävissä – niitä voi myös olla pyytämättä sovellettavaksi, jos lähitulevaisuudessa tapahtuvaa luovutusta pidetään mahdollisena. Tämä osaltaan ohjaa huojennuksen kohdistumista niihin saantoihin, joissa yritystoiminnan jatkaminen perinnön- tai lahjansaajan toimesta on todennäköisemmin aidosti tarkoituksena, ja joissa huojennussäännösten antamaa etua ei pyritä hyödyntämään perusteettomasti. Huolimatta mahdollisista haitallisista vaikutuksista, nykyinen huojennetun varallisuuden luovutusvoiton laskemista koskeva sääntelyratkaisu on edellä

³³⁴ Näin myös esim. Verotuksen kehittämistyöryhmä 2010. Esittäessään, että hankintamenona tulisi pitää sitä määrää, josta perintö- ja lahjavero on aikanaan suoritettu, työryhmä totesi, että: ”Kun sukupolvenvaihdoshuojennuksella kannustetaan saajaa säilyttämään perintönä tai lahjana saatua yritysomaisuutta hallussaan, on ristiriitaista samalla liittää myös omistuksesta luopumiseen veroetuja soveltamalla tällaisen omaisuuden luovutusvoittoverotukseen yleistä luovutusvoittoverotusta huomattavasti edullisempaa verokohtelua.” (s. 31). Näin muutosta perusteltiin myös muutosta koskeneessa hallituksen esityksessä, jossa katsottiin, että luovutusvoittoverotuksessa saatava etu on ristiriitainen sen kanssa, että huojennuksella pyritään kannustamaan säilyttämään yritysvarallisuus hallussaan (HE 175/2016 vp, s. 18).

mainituista syistä huojennussäännöksistä johtuvan yhdenvertaisuusrajoituksen kannalta selvästi helpommin hyväksyttävissä ja muutenkin selvästi paremmin perusteltavissa.

Huojennetun varallisuuden luovutusvoiton laskemista koskevien säännösten yhdenvertaisuusrajoitusta kaventava vaikutus ei kuitenkaan ulotu yrityksen varojen luovutuksiin. PerVL 55.6 §:n asettaman rajoituksen katsotaan koskevan myös sen yritysvarallisuuden luovutusta, jonka välilliseen omistamiseen osakkeet oikeuttavat. Yritys voi siis myydä puolet varallisuudestaan ja esimerkiksi jakaa siitä saadut varat osinkoina osakkeet lahjaksi saaneelle osakkeenomistajalle ilman, että huojennusetua menetettäisiin.

Myös PerVL 55.1 §:n 2 kohdan jatkamisvaatimus osaltaan kaventaa huojennussäännöksistä aiheutuvaa yhdenvertaisuusrajoitusta, koska se asettaa verovelvolliselle vaatimuksen henkilökohtaisesti osallistumisesta liiketoiminnan johtamiseen. Vastaava vaatimus ei luonnollisesti koske verovelvollisia, jotka eivät saa huojennusetua osakseen. Jatkamisvaatimuksen merkitystä yhdenvertaisuusrajoitusta kaventavana tekijänä voidaan kuitenkin pitää epäselvänä. Vaatimuksen edellytysten täyttymistä arvioidaan perintö- ja lahjaverotuksen toimittamisen hetkellä, eikä huojennussäännösten sanamuodon tai oikeuskäytännön perusteella voida johtaa vaatimusta siitä, että jatkamisvaatimuksen edellytysten tulisi täytyä omistusta vastaavasti viiden vuoden ajan verotuksen toimittamisesta³³⁵. Verovelvolliselle ei esimerkiksi ole asetettu ilmoitusvelvollisuutta jatkamisvaatimuksen täyttymisen edellytysten muuttumisesta verotuksen toimittamisen jälkeen. On epäselvää, kytkeytyykö jatkamisvaatimus huojennusedun menettämistä koskeviin säännöksiin, jotka sanamuotonsa puolesta koskevat ainoastaan huojennetun varallisuuden omistusta³³⁶.

³³⁵ Esimerkiksi *Immonen & Lindgren* (2017) katsovat, että käytännössä riittää, että toimintaa jatketaan sen tilikauden loppuun, jonka aikana osakkeiden perintö- tai lahjasaanto on tapahtunut, ja jonka aikana jatkamisvaatimuksen on todettu täyttyvän (s. 211). *Juusela & Tuominen* (2018) sen sijaan katsovat, että toimintaa on aktiivisesti harjoitettava vähintään viisi vuotta verotuksen toimittamisesta (s. 229). On kuitenkin epäselvää, viittaavatko *Juusela* ja *Tuominen* perinnön- tai lahjansaaajalle asetetun jatkamisvaatimuksen täyttymiseen vai siihen, että yrityksen toiminnan tulee jatkua.

³³⁶ PerVL 55.6 §:n luovutusrajoitusta koskee ilmoittamisvelvollisuus. Verovelvollisen on PerVL 55.7 §:n (11.6.2010/523) mukaan tehtävä 55.6 §:ssä tarkoitettua luovutusta koskeva ilmoitus Verohallinnolle kolmen kuukauden kuluessa omaisuuden luovuttamisesta.

6.3 Hyväksyttävyyys perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön valossa

Perustuslakivaliokunta ei toistaiseksi ole ottanut kantaa PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten perustuslainmukaisuuteen. Säännöksiä koskevissa lakiesityksissä ei ennen vuotta 2008 nähtävästi tunnistettu tai haluttu tunnistaa huoajennuksen merkitystä perustuslain ja erityisesti PL 6 §:ssä tarkoitetun yhdenvertaisuuden kannalta eikä esityksistä siksi pyydetty perustuslakivaliokunnan lausuntoa. Eduskunnan työjärjestyksen 38.2 §:n mukaan lakia valmistelevan valiokunnan tulee pyytää lausunto perustuslakivaliokunnalta, jos lakiehdotuksen perustuslainmukaisuudesta on epäselvyyttä. Etenkin huoajennuksen määrää merkittävästi vuonna 2004 korottaneen lakimuutoksen valmistelun yhteydessä huoajennuksen merkitys yhdenvertaisuuden kannalta olisi pitänyt tunnistaa. Muutosta koskeva esitys (HE 84/2004) tai valtiovarainministeriön siitä antama lausunto (VaVM 5/2004) eivät kuitenkaan sisällä viitteitä siitä, että tämä kytkentä olisi tunnistettu. Sanoja *yhdenvertaisuus* tai *perustuslaki* ei niissä esiinny³³⁷.

Huojennussäännökset ovat kerran päätyneetkin perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi, mutta se ei ehtinyt antaa lausuntoaan ennen kuin hallitus peruutti huoajennuksen korottamista koskeneen esityksensä HE 53/2008. Esitystä koskeva luonnos perustuslakivaliokunnan lausunnosta julkaistiin, mutta koska kyseessä on vain luonnos, ei siinä esitettyjä kannanottoja voida pitää perustuslakivaliokunnan virallisina, sitovina kannanottoina. Huojennussäännöksiä koskeva muutos poistettiin myös lakiesityksestä HE 175/2016 sen jälkeen, kun lausunnon pyytämistä perustuslakivaliokunnalta oli asiantuntijakuulemisissa pidetty tarpeellisena. Perustuslakivaliokunnan kannanottoa huoajennussäännösten perustuslainmukaisuudesta ei siten edelleenkään ole saatu.

Sukupolvenvaihdoshuoajennuksen hyväksyttävyyttä perustuslain kannalta voi kuitenkin arvioida perustuslakivaliokunnan muun verotusta, ja erityisesti veronhuoajennuksia, koskevan lausuntokäytännön avulla. Perustuslakivaliokunta on vakiintuneesti katsonut, ettei PL 6.1 §:n tarkoittamasta yhdenvertaisuudesta voi johtua tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. Tässä yhteydessä se

³³⁷ Suhde yhdenvertaisuuteen ei noussut esiin myöskään valtiovarainvaliokunnan vero-osastolle annetuissa asiantuntijalausunnoissa, joista ainoastaan *Tikan* lausunto viittaa yhdenvertaisuuden merkityksen edes jonkinasteiseen tunnistamiseen. *Tikka* (2004) totesi lausunnossaan, että ”[v]erovelvollisten tasapuolista kohtelua silmällä pitäen olisi perusteltua, että nimenomaisella säännöksellä estettäisiin leikkurin [=jarrusäännös] soveltaminen sukupolvenvaihdoshuoajennuksen perusteena olevassa arvostuksessa.” (s. 1).

on kuitenkin usein myös todennut, että erilaiselle verokohtelulle tulee olla perusoikeusjärjestelmän kannalta hyväksyttävät perusteet, ja että poikkeamisen merkittävyyden ja perusteena toimivan yhteiskunnallisen intressin on oltava keskenään oikeassa suhteessa³³⁸. Suhteellisuusvaatimuksen ja vaatimuksen hyväksyttävästä perusteesta on siis täytyttävä. Myös täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimus on johdettavissa perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännöstä. Metsälahjavähennystä koskevassa lausunnossaan PeVL 52/2016 valiokunta totesi, ettei sen lausuntokäytännössä ole katsottu, että laissa *täsmällisesti* säädetty verovelvollisia erilaiseen asemaan verotuksen suhteen asettava verokohtelu olisi perustuslain yhdenvertaisuussäännöksen vastainen³³⁹. Kuten luvussa 4.4 todettiin, nämä perustuslakivaliokunnan vakiintuneet lausumat vaikuttavat itsestään selviltä: yhdenvertaisuusrajoitus on sallittu, jos sille on hyväksyttävät perusteet, rajoitus on oikeasuhtainen ja täsmällisesti määritetty. Myös perustuslakivaliokunnan kannanotto siitä, että kynnys todeta tietty verolaki perustuslain 6 §:n 1 momentin vastaiseksi on korkea, on varsin ymmärrettävä, kun otetaan huomioon se, että verolainsäädäntö on jo lähtökohtaisesti ongelmallinen yhdenvertaisuuden kannalta³⁴⁰. Ehdotonta yhdenvertaisuutta ei käytännössä voida saavuttaa. Perusoikeuksien yleisten rajoitusedellytysten on kuitenkin perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännönkin mukaan täytyttävä.

Vaikka lausuntokäytännöstä voidaankin johtaa vaatimus rajoitusedellytysten täyttymisestä, ei tämän perusteella voida kovinkaan täsmällisesti määrittää sitä, millaisia vaatimuksia näiden rajoitusedellytyksen täyttymiselle tulisi asettaa. Lausuntokäytännöstä tuskin voidaan johtaa yleisesti päteviä ja täsmällisiä mittapuita siitä, miten rajoitusedellytysten täyttymistä tulisi arvioida, koska kukin lausunto koskee omat erityispiirteensä omaavaa lakiesitystä.

Kun arvioidaan PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten hyväksyttävyyttä perustuslakivaliokunnan lausuntokäytännön valossa, on tarkastelu luontevinta kohdistaa huojuennussäännöksiä mahdollisimman lähellä olevaa sääntelyä koskeviin perustuslakivaliokunnan lausuntoihin. Tällainen on esimerkiksi metsälahjavähennystä koskeva lausunto PeVL 52/2016, joka koskee PerVL 55 §:n huojuennuksen tapaan perintö- ja lahjaverotukseen liittyvää, sukupolvenvaihdosten edistämiseksi säädettyä huojuennusta. Metsälahjavähennys on myös metsänomistajille kohdistettu vastine sukupolvenvaihdoshuojennukselle, koska

³³⁸ Ks. esim. PeVL 52/2016, s. 5.

³³⁹ Ks. PeVL 52/2016, s. 4.

³⁴⁰ Ks. perustuslakivaliokunnan kannanotto lausunnossa PeVL 52/2016, s. 5.

PerVL 55 §:ä ei voida soveltaa metsätiloihin³⁴¹. Perustuslakivaliokunta ei pitänyt metsälahjavähennystä yhdenvertaisuuden kannalta perustuslainvastaisena ja sitä koskevat säännökset voitiin säätää tavallisessa lainsäätämisyksessä³⁴².

Metsälahjavähennys ja sitä koskeva perustuslakivaliokunnan lausunto

Metsälahjavähennys tehdään metsätalouden pääomatulosta, mutta sen perusteena on metsälahjasta maksettava lahjavero (TVL 55 a § 1 mom). Osa maksetusta lahjaverosta siis hyvitetään myöhemmin metsätalouden pääomatulon verotuksessa. Perintöveron perusteella vähennystä ei voi saada. Vähennyksen kokonaismäärä on se suhteellinen osa lahjaverosta, joka kohdistuu lahjana saadun metsän ArvL 7 §:n mukaisen arvon 30 000 euroa ylittävään osaan kerrottuna luvulla 2,4 (TVL 55 a § 2 mom). Arvosta riippumatta vähennyksen kokonaismäärä on kuitenkin vähintään metsämaan 100 hehtaaria ylittävään osaan kohdistuva lahjavero kerrottuna luvulla 2,4 (TVL 55 a § 3 mom). Metsälahjavähennyksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävät siten sellaiset metsämaata koskevat lahjoitukset, joissa metsän ArvL 7 §:n mukainen arvo on alle 30 000 euroa ja metsämaan ala enintään 100 hehtaaria. Vuosittainen vähennys on enintään 195 000 euroa ja enintään 50 prosenttia metsätalouden puhtaasta pääomatulosta ja vähennyksen kokonaismäärä on käytettävä viimeistään viidentenätoista verovuotena sen vuoden jälkeen, jona lahjoitus on tehty (TVL 55 b § 1 ja 5 mom). Metsälahjavähennyksestä saatu etu menetetään 20 prosentilla korotettuna, jos lahjansaaja luovuttaa vähintään 10 prosenttia lahjana saamiensa kiinteistöjen tai niiden osien yhteenlasketusta pinta-alasta ennen kuin lahjoituksesta on kulunut 15 vuotta (TVL 55 c § 1 mom).

Metsälahjavähennys on merkityksellinen PL 6.1 §:n kannalta pitkälti samoista syistä kuin PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennus. Vähennys keventää arvoltaan tai kooltaan riittävän suuren metsätilan lahjaksi saavien verotusta. Vaikka vähennys määräytyykin lahjaveron perusteella, tehdään se pääomatulosta, joten eriarvoiseen asemaan asetetaan muuta pääomatuloa tuottavaa varallisuutta saavat sekä metsävarallisuutta perinnöksi saavat verovelvolliset. Metsälahjavähennystä koskevan hallituksen esityksen HE 158/2016 mukaan, 30 000 euron raja-arvon yli menevään osaan kohdistuvasta lahjaverosta hyvitetäisiin enimmillään, kun kyseinen lahjaveron osa on vähintään 200 000 euroa, runsaat 81 prosenttia³⁴³. Hyvityksen

³⁴¹ Ks. HE 158/2016, s. 15–20.

³⁴² Ks. PeVL 52/2016, s. 6.

³⁴³ HE 158/2016, s. 22.

määrän todettiin kuitenkin olevan tyypillisesti selvästi alhaisempi. Esitykseen sisältyvässä esimerkkilaskelmassa, jossa metsämaan käypä arvo on 450 000 euroa, lahjaverosta tulisi hyvitettyä 56 prosenttia. Näin korkeaa suhteellista osuutta kuvattiin kuitenkin epätyypilliseksi ja veroedun todettiin jäävän yleisimmin pienemmäksi³⁴⁴. Metsälahjavähennyksen tavoitteena on hallituksen esityksen mukaan metsätilojen sukupolvenvaihdosten edistäminen, metsätilakoon kasvattaminen, yrittäjämäisen metsätalouden edistäminen ja puun tarjonnan lisääminen³⁴⁵. Hallituksen esityksen mukaan tilakokoa kasvattamalla ja metsänomistajien ikärakennetta nuorentamalla edistetään aktiivista metsätaloutta ja turvataan puuta käyttävän teollisuuden puunhuoltoa, mikä on kansantalouden kannalta tärkeää. Yksityismetsien hoidon edistämisen suorien ja välillisten vaikutusten työllisyyteen ja investointeihin katsottiin olevan suuret.³⁴⁶

Perustuslakivaliokunta katsoi, että ehdotuksen vaikutukset ja soveltuvuus tavoitteiden saavuttamisen kannalta vaikuttavat olevan ainakin osaksi epäselviä ja kiistanalaisia, mikä horjuttaa hyväksyttävyyden ohella ehdotuksen oikeasuhtaisuutta, etenkin kun samalla otetaan huomioon huojuksen suuruus. Elinkeinopoliittisten tavoitteiden katsottiin kuitenkin olevan osin hyväksyttäviä ja lähtökohtaisesti lainsäätäjän harkintamarginaaliin kuuluvia. Myös metsätalouden harjoittamisen edellytysten parantamiseen sekä metsäteollisuuden puun saannin turvaamiseen liittyvät perusteet sekä yksityismetsien hoidon edistämisen suorat ja välilliset vaikutukset työllisyyteen ja investointeihin katsottiin olevan perustuslaillisen hyväksyttävyyden kannalta merkityksellisiä. Tietyn henkilöryhmän suosiminen ehdotetulla tavalla ei perustuslakivaliokunnan mielestä tällaisessa sääntely-yhteydessä muodostunut

³⁴⁴ HE 158/2016, s. 28. Esimerkilaskelma sivulla 19.

³⁴⁵ HE 158/2016, s. 1.

³⁴⁶ HE 158/2016, s. 45. Ks. myös sivut 19–20; 23–24 & 28–29. Elinaikana toteutettavia sukupolvenvaihdoksia tukemalla pyrittiin siihen, että metsätiloja siirtyisi perinnön sijasta lahjana aiempaa enemmän, jolloin sekä lahjanantaja sekä lahjansaaja olisivat metsäomaisuuden siirtyessä nuorempia. Tämän arvioitiin lisäävän puun tarjontaa, koska nuoremmat metsänomistajat ovat aktiivisempia. Verohallinnon vuonna 2014 tekemiä perintö- ja lahjaveropäätöksiä koskevan aineiston mukaan tapauksissa, joissa luovutettiin maataloudesta erillisiä metsäkiinteistöjä, saajan keski-ikä oli lahjatapauksissa 43 ja perinnöissä 51 vuotta. Luopujan keski-ikä puolestaan oli aineiston mukaan lahjatapauksissa keskimäärin 71 vuotta, mutta perintötilanteissa 88 vuotta. Metsänomistajien aktiivisuuden katsottiin Metlan tutkimukseen viitaten olevan yli 75-vuotiaiden ikäryhmässä selvästi keskimääräistä vähäisempää. (s. 19–20) Suurimman osan metsätilojen vastikkeettomista luovutuksista todettiin tapahtuvan vasta metsänomistajan kuoltua perinnön kautta (s. 23). Metsäomaisuuden aikaisemman siirtymisen katsottiin myös edistävän metsätilakoon kasvua, koska metsän siirtymisen perintönä katsottiin johtavan metsätilojen pirstoutumiseen (s. 29). Ikä- ja omistusrakennemuutoksen katsottiin lyhyellä aikavälillä vastaavan puuta käyttävän teollisuuden odotettavissa olleeseen kasvavaan puun kysyntään (s. 28). Pidemmällä aikavälillä esityksen katsottiin lisäävän yritysmäistä metsätalouden harjoittamista, mikä lisäisi puun tarjontaa ja tehostaisi puun tuotantoa. Yritysmäiset ja keskimääräistä suuremmat metsätilat tekevät puukauppaa säännöllisemmin ja kauppa-kohtaiset puumäärät ovat suurempia verrattuna pienempiin tiloihin. (s. 29).

mielivaltaiseksi tai kohtuuttomaksi. Valiokunta antoi tässä yhteydessä painoarvoa sille, että Suomen vero-oikeudellinen järjestelmä sisältää jo nykyisin runsaasti veronhuojennussäännöksiä taikka niihin rinnastettavia verotukia. Valiokunta totesi myös vakiolausumaansa viitaten, että kynnys todeta tietty verolaki perustuslain 6.1 §:n vastaiseksi on korkea.³⁴⁷

Yhdenvertaisuussäännösten näkökulmasta valiokunta ei pitänyt täysin asianmukaisena sitä, että sääntely muodostuu varsin pistemäiseksi. Osin ongelmallisena aiemman tulkintakäytännön valossa pidettiin myös sitä, ettei huojennuksen tavoitteena ole kohtuuttomien veroseuraamusten välttäminen. Metsälahjavähennyksestä saatavaa veroetua valiokunta piti *hyvin merkittävänä* viitaten hallituksen esityksen esimerkkiin tilanteesta, jossa lahjaverosta hyvitetäisiin 56 prosenttia. Tätä pidettiin voimakkaana yhden elinkeinoharjoittajien ryhmän verotuksellisenä suosimisena. Toisaalta valiokunta katsoi, että verotuksellisten kannusteiden tulee olla olosuhteiden niin vaatiessa suuruudeltaan riittäviä, jotta verotuksen avulla voidaan vaikuttaa ihmisten käyttäytymiseen.³⁴⁸

Valiokunta katsoi ehdotuksen kuuluvan muodollisesta yhdenvertaisesta kohtelusta poikkeamisesta huolimatta lainsäätäjälle kuuluvan harkintavallan piiriin. Veroedun merkittävyydestä toteamistaan näkökohdista huolimatta valiokunta ei pitänyt ehdotettua sääntelyä oikeasuhtaisuudenkaan näkökulmasta niin ongelmallisena, että ehdotus olisi perustuslain vastainen.³⁴⁹

PerVL:n huojennussäännökset ja metsälahjavähennystä koskeva lausunto

Koska metsälahjavähennyksen merkitys yhdenvertaisuusvaatimuksen kannalta on samansuuntainen kuin PerVL:n huojennussäännösten, on perusteltua pohtia, voiko perustuslakivaliokunnan metsälahjavähennyksestä antamassaan lausunnossa esittämillä kannanotoilla olla merkitystä PerVL:n huojennussäännösten perustuslaillista hyväksyttävyyttä arvioitaessa.

Perintö- ja lahjaverolain huojennussäännösten hyväksyttävyyden kannalta huomio voidaan kiinnittää ensinnäkin siihen, että perustuslakivaliokunta piti metsälahjavähennyksen tavoitteita ja perusteita lähtökohtaisesti hyväksyttävinä ja lainsäätäjän harkintamarginaaliin

³⁴⁷ PeVL 52/2016, s. 5.

³⁴⁸ PeVL 52/2016, s. 5–6:

³⁴⁹ PeVL 52/2016, s. 5–6:

kuuluvina. Tämän perusteella voitaisiin olettaa, että myös PerVL:n huojennussäännöksille esitettyjä perusteita pidettäisiin hyväksyttävänä. Asia ei kuitenkaan ole näin yksinkertainen. Metsälahjavähennyksen pohjimmainen tavoite vaikuttaisi olevan yrittäjämäisen metsätalouden harjoittamisen edistäminen, joka taas osaltaan vastaisi metsäteollisuuden kasvavaan puun tarpeeseen. Ketju siitä, miten metsätilojen elinaikana tapahtuvia sukupolvenvaihdoksia edistämällä ja niihin kannustamalla päästäisiin tähän tavoitteeseen, on lakiehdotuksessa melko yksityiskohtaisesti kuvattu. Ottamatta kantaa siihen, kuinka selviä tai paikkaansa pitäviä esitetyt arviot sääntelyn vaikutuksista ovat, ne ovat joka tapauksessa hyvinkin tarkkoja.³⁵⁰ PerVL:n huojennussääntelyn vaikutusten arviointi sen sijaan on hyvin pintapuolista. Säännökset ovat olleet voimassa yli neljä vuosikymmentä eikä niiden tarkemmista, tavoitteiden kannalta merkityksellisistä vaikutuksista ole edelleenkään esitetty käytännössä mitään arvioita.

Metsälahjavähennyksen yhtenä tavoitteena oli painopisteen siirtyminen perintönä tapahtuvista metsätilojen omistuksensiiirroista elinaikana tapahtuviin siirtoihin. Tämä oli muiden tavoitteiden kannalta perusteltua. Tavoite edellytti kannustamista siirtojen aikaistamiseen, joten sääntelyllä pyrittiin vaikuttamaan verovelvollisten käyttäytymiseen. Tällä oli perustuslakivaliokunnan mukaan vaikutusta edun merkittävyyden hyväksyttävyyteen, koska se katsoi, että kannusteiden tulee olla suuruudeltaan riittäviä, jotta niillä voidaan vaikuttaa ihmisten käyttäytymiseen. PerVL:n huojennussäännösten tavoitteiden kannalta vastaava painopisteen siirto ei ole tarkoituksenmukainen tai ainakaan sitä ei ole riittävässä määrin perusteltu. Säännösten tavoite on estää se, ettei yritystoiminnan jatkuvuus perintö- tai lahjaveron takia vaarantuisi silloin, kun yritys siirtyy perintönä tai lahjana. Tähän tavoitteeseen pääsemiseksi verovelvollisten käyttäytymiseen ei tarvitsisi vaikuttaa, koska jos tavoitetta luetaan sanatar-kasti, on pohjaoletuksena se, että päätös sukupolvenvaihdoksesta on jo tehty. Tosiasiallisesti huojennussäännöksilläkin kuitenkin vaikutetaan verovelvollisten valintoihin siitä, miten yritysten omistusten siirrot toteutetaan. Huojennusedun merkittävyys kannustaa siirtämään yritysomaisuutta lähipiirin sisällä. Se myös saattaa siirtää painopistettä lähipiirissä tapahtuvista

³⁵⁰ Perustuslakivaliokunta katsoi, että ehdotuksen vaikutukset ja soveltuvuus tavoitteiden saavuttamisen kannalta vaikuttavat olevan ainakin osaksi epäselviä ja kiistanalaisia (PeVL 52/2016, s. 5.). Arviot vaikutuksista oli joidenkin lausunnonantajien (esim. Luonnonvarakeskus) toimesta kyseenalaistettu esitystä koskevissa lausunnoissa (ks. HE 158/2016, s. 33–35).

vastikkeellisista luovutuksista vastikkeettomiin luovutuksiin³⁵¹. Toisin kuin metsälahjavähennyksen osalta, tätä painopisteen siirtoa ei ole yhteiskunnallisen tarpeen kannalta perusteltu. Tarkempia arvioita siitä, miksi yritysvarallisuuden vastikkeettomat siirrot lähipiirissä on yhteiskunnan kannalta erityisen tarpeellista, ei ole esitetty.

Perustuslakivaliokunta katsoi, ettei metsälahjavähennys edun merkittävydestä todetuista näkökohdista huolimatta ole oikeasuhtaisuuden kannalta niin ongelmallinen, että ehdotus olisi perustuslain vastainen. Yhdenvertaisuuden rajoituksen katsottiin siis olevan hyväksyttävissä suhteessa sääntelyn perusteena olevaan yhteiskunnalliseen intressiin. Kun asiaa arvioidaan PerVL:n huojennussäännösten kannalta, voidaan todeta, että niistä aiheutuvan yhdenvertaisuusrajoituksen aste on näennäisestä samankaltaisuudestaan huolimatta hyvin paljon jyrkempi kuin metsälahjavähennyksestä aiheutuva rajoitus. Metsälahjavähennys on enintään noin 81 prosenttia 30 000 euron raja-arvon ylittävään osaan kohdistuvasta lahjaverosta. Hallituksen esityksessä kuitenkin todetaan, että siinä esitetyn esimerkin mukainen tilanne, jossa hyvitys oli 56 prosenttia koko metsätaloon kohdistuvasta lahjaverosta, on epätyypillinen ja useimmiten veroetu jäisi pienemmäksi. PerVL 55 §:n huojennus taas on vähintään 60 prosenttia käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Pääsääntöisesti huojennus on selvästi yli sen – jopa lähes 100 prosenttia.

Perintö- ja lahjaverolain 55 §:n mukaisen veroedun saa hyödykseen välittömästi, koska huojennus vähentää maksettavan perintö- tai lahjaveron määrää. Tämän lisäksi verovelvollinen saa halutessaan PerVL 56 §:n mukaisen jopa kymmenen vuoden korottoman maksuajan veron maksamiseksi. Metsälahjavähennyistä sovellettaessa lahjaverot maksetaan normaalisti ja veroetu muodostuu vasta metsätalouden pääomatuloista tehtävistä vähennyksistä, pääsääntöisesti useamman vuoden aikana. Etu saadaan siis vain tuloja vastaan. Veroedun menettämistä koskevat säännökset ovat lisäksi metsälahjavähennyksessä huomattavasti ankarammat kuin PerVL:n huojennuksessa. Metsälahjavähennys menetetään, jos vähintään 10 prosenttia lahjaksi saaduista metsäkiinteistöistä luovutetaan ennen kuin 15 vuotta lahjoituksesta on kulunut. PerVL:n huojennusetu menetetään, jos pääosa eli vähintään puolet huojennuksen

³⁵¹ Tämä on ilmaistu muun muassa huojennuksen määrää korottaneessa hallituksen esityksessä HE 84/2004 (s. 5), jossa vastikkeettomien luovutusten katsottiin yleistyvän merkittävästi ja ehdotetun lainmuutoksen merkitsevän painopisteen siirtymistä verovapaista myyntivoitoista perintö- ja lahjaverolain huojennussäännöksen soveltamiseen.

kohteena olevasta varallisuudesta luovutetaan ennen kuin viisi vuotta on kulunut verotuksen toimittamispäivästä.

Koska PerVL:n huojennussäännöksistä johtuva yhdenvertaisuusrajoitus on edellä esitetyn mukaisesti huomattavasti jyrkempi kuin metsälahjavähennyksestä johtuva, tulisi myös sen perusteena olevan yhteiskunnallisen intressin olla huomattavasti painavampi. PerVL:n huojennussäännösten perusteena olevasta yhteiskunnallisesta intressistä ei toistaiseksi ole esitetty riittävän tarkkaa ja luotettavaa selvitystä, joten sen arvioiminen, katsoisiko perustuslakivaliokunta intressin riittävän painavaksi erottelun asteen suhteen, on haastavaa arvioida. Toisaalta selvityksen – esimerkiksi tutkimukseen perustuvien arvioiden sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten tosiasiallista vaikutuksista tai perintö- ja lahjaveron vaikutuksista sukupolvenvaihdoksiin – puuttumisen voi katsoa osaltaan viittaavan siihen, että huojennussäännösten vaikutuksia voidaan pitää epäselvinä. Tämän takia myös säännösten perusteena olevan yhteiskunnallisen intressin riittävä painavuus voidaan asettaa kyseenalaiseksi.

Metsälahjavähennyksen käsittelystä perustuslakivaliokunnassa voidaan nostaa esiin myös se, miten sääntelyyn suhtauduttiin valiokunnalle annetuissa asiantuntijalausunnoissa. Valiokunta kuuli kahdeksaa lainopillista asiantuntijaa, joista viisi katsoi, ettei esitys ole ristiriidassa perustuslain kanssa³⁵². *Lavapuro* sen sijaan (2016) katsoi, että ehdotettu sääntely on ristiriidassa PL 6 §:n kanssa ja *Linnakangas* (2016), että esitys on perustuslain kannalta ja muutenkin niin ongelmallinen, ettei sitä tulisi säätää³⁵³. *Ojanen* (2016b) katsoi, ettei ehdotus vaikuta olevan sopusoinnussa PL 6 §:n kanssa, perustellen kantansa varauksellisuutta sillä, että ehdotuksen monimutkaisuus ja vaikeaselkoisuus vaikeuttivat ehdotuksen tavoitteiden ja vaikutusten sekä niihin liittyen hyväksyttävyyden ja oikeasuhtaisuuden arviointia³⁵⁴.

Kannanottojen jakaantumisessa on selvä ero verrattaessa lausuntoja PerVL:n huojennussäännösten perustuslainmukaisuudesta perustuslakivaliokunnalle vuonna 2008 annettuihin lausuntoihin. Kuten aiemmin tuotiin esiin, huojennuksen määrän korottamista koskenut hallituksen esitys HE 53/2008 vietiin perustuslakivaliokunnan arvioitavaksi, mutta hallitus peruutti esityksensä ennen kuin perustuslakivaliokunta oli ehtinyt antaa lausuntoa.

³⁵² Ks. perustuslakivaliokunnalle hallituksen esityksestä HE 158/2016 annetut lausunnot: *Hidén* 2016b, *Niskakangas* 2016, *Pohjolainen* 2016, *Urpilainen* 2016 & *Viljanen* 2016.

³⁵³ *Lavapuro* 2016, s. 6 & *Linnakangas* 2016, s. 16.

³⁵⁴ *Ojanen* 2016b, s. 3.

Valiokunta oli kuitenkin ehtinyt ottaa asian käsiteltäväkseen ja kuulla asiantuntijoita. Ehdotuksen perustuslainmukaisuudesta kuultiin seitsemää lainopillista asiantuntijaa, joista ainoastaan *Viljanen* (2008) piti huojennussäännöksiä ongelmattomina perustuslain kannalta³⁵⁵. Kaikki muut pitivät säännöksiä joiltain osin ongelmallisina PL 6 §:n yhdenvertaisuussäännöksen kannalta³⁵⁶. Esimerkiksi *Niskakangas* (2008), joka ei nähnyt metsälahjavähennystä ongelmallisena perustuslain kannalta, katsoi, että yritysten sukupolvenvaihdoshuojennus loukkaa PL 6 §:ssä säädettyä yhdenvertaisuutta, ja että esitys tulisi huojennussäännösten osalta hylättyä³⁵⁷. *Hidén* (2008) totesi muun muassa, ettei osaa nähdä, miten yritysten sijoitusomaisuuden kuulumista huojennusedun piiriin voitaisiin PL 6 §:n kannalta hyväksyttävästi perustella³⁵⁸. Metsälahjavähennystä koskevassa lausunnossaan *Hidén* (2016) katsoi, että erillaiseen kohteluun on yhdenvertaisuusnormin kannalta hyväksyttävät perusteet³⁵⁹.

Mitä PerVL:n huojennussäännösten perustuslainmukaisuudesta sitten voidaan päätellä, kun säännöksiä ja niistä esitettyjä kannanottoja verrataan metsälahjavähennykseen ja sen käsitelyyn perustuslakivaliokunnassa? Vaikka perustuslakivaliokunta ei pitänyt metsälahjavähennystä perustuslain vastaisena, se toi lausunnossaan esiin useita yhdenvertaisuuden kannalta haasteellisia seikkoja. Kun ottaa lisäksi huomioon sen, että asiantuntijalausunnoissakin esitetyt kannat jakaantuivat suhteellisen tasaisesti (5–3), on mahdollista, ettei ratkaisu metsälahjavähennyksen perustuslainmukaisuudesta ollut kovinkaan selvä, ja että toisen suuntaisenkin ratkaisun mahdollisuus oli olemassa. Vaikuttaisi olevan selvää, että jos perustuslakivaliokunta olisi katsonut metsälahjavähennyksen perustuslain vastaiseksi, olisi tämä väistämättä tarkoittanut myös sitä, että se pitäisi myös PerVL:n huojennussäännöksiä perustuslain vastaisina. Koska metsälahjavähennys kuitenkin katsottiin perustuslain mukaiseksi, jää metsälahjavähennyksen ja PerVL:n huojennussäännösten eroavaisuuksien takia edelleen avoimeksi se, miten PerVL:n huojennussäännöksille kävisi perustuslakivaliokunnassa.

On hyvin mahdollista, ettei perustuslakivaliokunta pitäisi perintö- ja lahjaverolain huojennussäännöksistä aiheutuvaa yhdenvertaisuusrajoitusta oikeasuhtaisena säännösten perusteena olevan yhteiskunnallisen intressin kanssa, koska PerVL:n huojennussäännökset johtavat metsälahjavähennystä selvästi jyrkempään yhdenvertaisuusrajoitukseen eikä niiden

³⁵⁵ Ks. *Viljanen* 2008, s. 3.

³⁵⁶ Ks. *Andersson* 2008, *Hidén* 2008a, *Kangas* 2008, *Mäenpää* 2008, *Niskakangas* 2008a & *Tuori* 2008.

³⁵⁷ *Niskakangas* 2008a, s. 7 & *Niskakangas* 2016, s. 3.

³⁵⁸ *Hidén* 2008a, s. 8.

³⁵⁹ *Hidén* 2016b, s. 7.

perusteen painavuuden puolesta tai säännösten tosiasiallisista vaikutuksista ei toistaiseksi ole esitetty tarkempia arvioita. Myös lainsäätäjät näyttävät pitävän varsin todennäköisenä sitä mahdollisuutta, että huojennussäännökset katsottaisiin perustuslain vastaisiksi. Molemmilla kerroilla, kun perustuslakivaliokunta olisi käsitellyt huojennussäännösten perustuslainmukaisuutta, lakiehdotus on peruutettu.

Huojennussäännösten perustuslainmukaisuuden arviointiin saattaisi perustuslakivaliokunnassa tuoda oman haasteensa se, että säännökset ovat olleet voimassa jo yli neljä vuosikymmentä ja huojennuksen määrän merkittävyys nykytasollaan yli 15 vuotta. *Urpilainen* (2017) katsoo, ettei huojennuksen suhdetta PL 6 §:n yhdenvertaisuussäännökseen ole mahdollista arvioida puhtaalta pöydältä, koska säännöksiä on niiden voimassaoloaikana sovellettu tuhansissa viranomaispäätöksissä ja laajassa KHO:n prejudikatuurissa niitä mitenkään valtiosääntöoikeudellisesti problematisoimatta³⁶⁰. On varmasti selvää, että poliittinen paine säännösten perustuslainmukaisuuden arvioimisessa olisi suuri. Jos säännökset todettaisiin perustuslain vastaisiksi, saattaisi tällä olla vaikutuksia myös muuhun yhdenvertaisuuden kannalta merkitykselliseen verolainsäädäntöön ja verotuskäytäntöön. Kuten *Urpilainen* toteaa: ” --- PerVL 55 § itsessään näyttää tärkeimmältä vertailukohdalta arvioitaessa, millaisia veronhuojennuksia tähän mennessä on pidetty tavanomaisina.”³⁶¹ Jos tämä hyväksyttävyyden mittapuuna ollut vertailukohta todettaisiin perustuslain vastaiseksi, voisi tämä saattaa kyseenalaiseksi myös sellaiset verolainsäädännön tai verotuskäytännön ratkaisut, joissa huojennussäännökset ovat toimineet vertailukohtana. PerVL 55 §:n asema tavanomaisena pidettyjen veronhuojennuksen mittapuuna on kuitenkin kyseenalainen, koska siihen liittyvät yhdenvertaisuusongelmat ovat olleet suhteellisen pitkään tiedossa eikä niiden perustuslainmukaisuutta ole ratkaistu perustuslakivaliokunnassa. PerVL 55 §:n asemalla yleisenä vertailukohdana ei siksi tulisi olla merkitystä sen perustuslainmukaisuutta arvioitaessa.

On myös vaikea nähdä, miksi sillä, että säännöksiä on niiden voimassaoloaikana sovellettu tuhansissa viranomaispäätöksissä ja laajassa KHO:n prejudikatuurissa niitä mitenkään valtiosääntöoikeudellisesti problematisoimatta voisi olla perustuslainmukaisuuden arvioinnissa merkitystä.³⁶² Laskentasäännösten osalta viranomaisten ja tuomioistuinten tulkintamahdollisuudet ovat rajallisia, koska lainsäätäjän tarkoitus ilmenee niiden osalta hyvin selkeästi, ja

³⁶⁰ *Urpilainen* 2017, s. 180.

³⁶¹ *Urpilainen* 2017, s. 180.

³⁶² Näin myös *Nykänen* 2017, s. 241.

koska niihin sisältyy suhteellisen vähän tulkinnanvaraa. Myös tuomioistuinten mahdollisuudet soveltaa PL 106 §:ä ovat hyvin rajalliset – varsinkin PL 6.1 §:n perusteella. Viranomais-ten mahdollisuudet kyseenalaistaa huojennussäännösten perustuslainmukaisuus ovat vielä rajallisemmat.

Kun lisäksi otetaan huomioon, että huojennussäännökset olisi tullut saattaa perustuslakivaliokuntaan jo vuonna 2004, kun huojennuksen määrää korotettiin merkittävästi, ja se että perustuslakivaliokunnan lausuntoa on vuonna 2008 esiin nousseiden yhdenvertaisuusongelmien jälkeen pyritty välttämään, tuntuisi perusteettomalta pitää merkittävänä sitä, että huojennussäännösten soveltamisratkaisuissa ei perustuslainmukaisuutta ole juuri kyseenalaistettu. Sillä, että huojennussäännökset ovat olleet pitkään voimassa, tulisi sen sijaan olla merkitystä sen arvioimisessa, täyttävätkö huojennussäännökset suhteellisuusvaatimuksen. Erona uuteen sääntelyyn, pitkään voimassa olleiden säännösten tosiasialliset vaikutukset ovat arvioitavissa. Jos säännöksillä ei ole tavoiteltuja vaikutuksia, tai jos ne johtavat ennakoitua suurempaan yhdenvertaisuuden rajoitukseen, saattaa tällä olla vaikutusta sen arvioimisessa, onko eriarvoinen kohtelu suhteellisuusvaatimuksen kannalta hyväksyttävissä.

7 Yhteenveto ja johtopäätökset

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennus johtaa huomattavan eriasteiseen verotukseen eri verovelvollisten välillä. Huojennuksen määrä on vähintään 60 prosenttia perintö- ja lahjaverolain pääsäännön eli käyvän arvon mukaan määräytyvästä verosta. Tämän lisäksi huojennuksen saava verovelvollinen saa halutessaan jopa kymmenen vuoden korotetun maksuajan veron maksamiseksi. Parhaimmillaan – tai pahimmillaan – huojennussäännösten soveltaminen johtaa siihen, että perintö- ja lahjaverot jätetään lähes kokonaan maksuunpanematta. Veroa saattaa jäädä arvoltaan suurestakin perinnöstä tai lahjasta maksettavaksi ainoastaan PerVL 55.4 §:ssä asetettu vähimmäismäärä, 850 euroa, jolloin perintö tai lahja on käytännössä verovapaa.

Perustuslain 6.1 §:n yhdenvertaisuussäännös edellyttää samanlaista kohtelua samanlaisissa tapauksissa. Koska samanlaisia tapauksia kaikissa oikeudellisesti merkittävissä suhteissa tuskin voi olla olemassa ja kaikin puolin samanlainen kohtelu kaikissa suhteissa tuskin saavutettavissa, asettaa yhdenvertaisuussäännös vaatimuksen riittävän samanlaisesta kohtelusta riittävän samanlaisissa tilanteissa. Verotuksessa, ja etenkin perintö- ja lahjaverotuksessa, tapausten samanlaisuuden arviointi on luontevinta perustaa ensisijaisesti omaisuudenlisäyksen taloudelliseen arvoon. Perintö- ja lahjaverolaissa tämän arvon määrittää käyvän arvon periaate, jota soveltamalla arvostus tapahtuu periaatteessa samalla tavalla verovelvollisesta tai saannon kohteena olevan varallisuuden luonteesta riippumatta. Sukupolvenvaihdoshuojennussäännökset tekevät tästä merkittävän poikkeuksen. Siten, jos tapausten samanlaisuutta arvioidaan saadun varallisuuden käyvän arvon perusteella, on selvää, että huojennussäännökset johtavat merkittävään yhdenvertaisuuden rajoitukseen.

Tapausten samanlaisuuden arviointi voidaan osin perustaa myös muihin seikkoihin kuin pelkästään varallisuuden käypään arvoon, kuten saadun varallisuuden luonteeseen, omistusuotoon tai verovelvollisen asemaan esimerkiksi kuolinpesän osakkaana. Huojennussäännökset johtavat samanlaisissa tapauksissa selvästi eriasteiseen verotukseen, vaikka tapausten samanlaisuutta arvioitaisiin käyvän arvon ohella myös näiden muiden seikkojen perusteella. Säännösten voidaan siten katsoa johtavan selkeään yhdenvertaisuuden rajoitukseen.

Ollakseen hyväksyttäviä perusoikeusjärjestelmän kannalta, huojennussäännösten tulisi täyttää perusoikeuksien yleiset rajoitusedellytykset. Rajoitusedellytyksistä merkitystä

hyväksyttävyyden arvioinnissa on ennen kaikkea täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksella, vaatimuksella hyväksyttävästä perusteesta sekä suhteellisuusvaatimuksella. Huojennussäännökset ovat ongelmallisia kaikkien näiden vaatimusten täyttymisen kannalta.

Sukupolvenvaihdoshuojennuksen tavoitteena on estää se, ettei yritystoiminnan jatkuvuus vaarantuisi perintö- tai lahjaveron takia tilanteissa, joissa yritys siirtyy perintönä tai lahjana toimintaa jatkavalle perinnön- tai lahjansaajalle. Veroetuun sisältyy myös sisäänrakennettuna tavoite yritysten säilyttämisestä lähipiirissä. Toistaiseksi ei ole kovinkaan kattavasti osoitettu, että lähipiirissä tapahtuvien vastikkeettomien luovutusten tukeminen olisi painavan yhteiskunnalliseen tarpeen vaatimaa. Huojennussäännöksiä on perusteltu perheyrietyksen merkityksellä kansantaloudelle, mutta sitä ei ole osoitettu, miksi niiden säilyminen perheessä olisi yhteiskunnan kannalta hyödyllisempää kuin se, että yritysten kohtalo määräytyisi ilman huojennusta. Tämä ei tarkoita, etteikö olisi mahdollista, että peruste on oikeellinen: kyse on siitä, ettei sen oikeellisuutta ole näytetty riittävän luotettavalla tavalla toteen. Huojennussäännökset ovat olleet voimassa yli neljä vuosikymmentä, joten aikaa ja mahdollisuuksia niiden tarpeellisuuden osoittamiseksi on ollut. Se, ettei tarkempaa näyttöä niiden tarpeellisuudesta ole esitetty, nostaa todennäköisyyttä sille, ettei tällaista näyttöä ole. Erityisen vaikeasti hyväksyttävissä peruste on huojennuksen saavia verovelvollisia koskevan yhdenvertaisuusrajoituksen kannalta, koska yleiseen perusteeseen kytkeytyvä tavoite yritystoiminnan jatkuvuudesta on vertailun kohteena olevien tapausten osalta oletusarvoisesti jo saavutettu.

Merkittävimmän ongelman huojennussäännösten hyväksyttävyyden ja rajoitusedellytysten täyttymisen kannalta muodostaa vakiintunut tulkinta siitä, mitkä kaikki osakeyhtiön varat kuuluvat huojennuksen piiriin. Vahvana lähtökohtana on se, että huojennuksen perusteena käytetään osakeyhtiön ArvL 5 §:n mukaista vertailuarvoa sellaisenaan. Vertailuarvon laske-
misessa otetaan huomioon kaikki yhtiön varat, jolloin huojennuksen piiriin päätyy lähtökoh-
taisesti myös elinkeinotoimintaan liittymättömät tai sitä välittömästi palvelemattomat varat,
kuten sijoitusvarallisuus. Esimerkiksi yhtiön voittovaroilla hankittu sijoitusvarallisuus saat-
taa kuulua huojennuksen piiriin, vaikka se muodostaisi huomattavan osan yhtiön kokonais-
varallisuudesta. Täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksen kannalta ongelmaksi muodos-
tuu huojennuksen sisällön ja laajuuden täsmällinen ilmeneminen. Yhdenvertaisuusrajoituk-
sen sisällön ja laajuuden kannalta on olennainen ero siinä, kohdistuuko veroetu ainoastaan
varsinaiseen yritysvarallisuuteen vai kaikkiin yrityksen varoihin, koska rajoituksen aste suh-
teessa huojennusedun ulkopuolelle jäävään verovelvolliseen poikkeaa näiden kahden

vaihtoehdon välillä huomattavasti. Rajoituksen laajuuden täsmällistä ilmenemistä heikentää myös se, että rajanveto sen suhteen, milloin huomattavan osan muodostavat sijoitusvarat jäävät huojennusedun ulkopuolelle, on täsmentymätön. Myös huojennuksen laskentasäännökset ovat ongelmallisia täsmällisyys- ja tarkkarajaisuusvaatimuksen kannalta, koska ne johtavat hyvinkin sattumanvaraisiin lopputulemiin huojennuksen määrän suhteen.

Sijoitusluontoisten varojen kuuluminen huojennuksen piiriin on erityisen ongelmallinen suhteellisuusvaatimuksen täytymisen kannalta. Yhdenvertaisuusrajoitus on sallittu ainoastaan, jos tavoite ei ole saavutettavissa perusoikeuteen vähemmän puuttuvien keinoin. Vaihtoehtoisia, tavoitteen toteutumisen kannalta yhtä tehokkaita ja mahdollisesti yhdenvertaisuutta vähemmän rajoittavia huojennuskeinoja ei juurikaan ole arvioitu. Ja molemmilla kerroilla, kun vaihtoehtoisia keinoja jonkin säännöksiin liittyvän yksityiskohdan osalta on arvioitu, on päädytty yhdenvertaisuuden kannalta ongelmallisempaan keinoon.

Kun huojennuksen määrää esitettiin hallituksen esityksellä HE 53/2008 korotettavaksi, vaihtoehtoista mallia siitä, että huojennus olisi kohdistettu ainoastaan yrityksen aitoon tuotannolliseen toimintaan liittyvään varallisuuteen, pidettiin yhdenvertaisuuden kannalta parempana kuin nykyrakennetta. Malli kuitenkin hylättiin, koska rajanveto huojennuksen piiriin kuuluvien ja sen ulkopuolelle jäävien varojen välillä koettiin vaikeaksi. Rajanvedon hankaluus ei kuitenkaan voi riittää perusteeksi valita sääntelykeino, joka johtaa asteeltaan selvästi jyrkempään yhdenvertaisuuden rajoitukseen³⁶³. Vain tuotannolliseen toimintaan liittyvään varallisuuteen kohdistuvan huojennuksen katsottiin myös johtavan siihen, että osassa yrityksistä verotus olisi poistunut kokonaan, kun taas vakavaraisimpien yritysten huojennustilanteissa verotus olisi voinut jopa kiristyä aiemmasta³⁶⁴. Huojennussäännösten nykyrakenteen takia muodostunut, sijoitusvarallisuuteen kohdistuva etu olisi siis joidenkin yritysten osalta menetetty. Tämä ei ole ensimmäinen kerta, kun jyrkemmän yhdenvertaisuusrajoituksen aiheuttavan sääntelykeinon valinta huojennussäännöksiin tehtyjen muutosten yhteydessä perustuu aiemmin saavutetun perusteettoman edun säilyttämiseen. Esimerkiksi vertailuarvon nousua rajoittavan – ja siten huojennuksen määrää kasvattavan – ArvL 5.2 §:n jarrusäännöksen takia muodostunut etu haluttiin vuoden 2005 lainmuutoksen (HE 144/2005) yhteydessä

³⁶³ Näin myös *Hidén* 2008a, s. 8.

³⁶⁴ HE 53/2008 vp, s. 10.

nimenomaisesti säilyttää osana huojennuksen laskemista, vaikka säännöksen alkuperäinen tarkoitus oli varallisuusverolain (30.12.1992/1537) kumoamisen jälkeen jo poistunut.³⁶⁵

Huojennuksen kohdistuminen sellaisiin osakeyhtiön varoihin, joita ei välittömästi tarvita elinkeinotoiminnassa, ja jotka ovat usein luonteeltaan sekä realisoinnin vaikutuksiltaan yksityishenkilöiden omaisuuseriä vastaavia, tekee huojennussäännöksistä aiheutuvasta yhdenvertaisuusrajoituksesta asteeltaan selvästi jyrkemmän kuin se olisi, jos huojennus kohdistuisi vain välittömästi elinkeinotoimintaan liittyvään varallisuuteen. Suhteellisuusvaatimus edellyttää, että rajoituksen aste on oikeasuhtainen tavoitteen toteutumisen tärkeyden kannalta. Rajoitus ei saa mennä pidemmälle kuin tavoitteen toteutumisen kannalta on tarpeen. Sijoitusluontoiset, elinkeinotoiminnan ulkopuoliset varat ovat pääsääntöisesti kertyneitä voittovaroja, joilla ei ole välitöntä käyttötarkoitusta elinkeinotoiminnassa. Tämän vuoksi myös niiden realisoinnista aiheutuva haitta olisi välittömästi elinkeinotoimintaan liittyvän varallisuuden realisoinnista aiheutuvaa haittaa selvästi vähäisempi. Haitta kohdistuisi lähinnä siihen, ettei yrityksellä olisi aiempaa vastaavaa määrää ylimääräisiä varoja esimerkiksi investointien rahoittamiseksi. Sukupolvenvaihdoksen hetkellä ne ovat kuitenkin ylimääräisiä suhteessa elinkeinotoiminnan tarpeisiin. Sijoitusvarallisuus on myös luonteeltaan samanlaista – tai jopa täysin samaa – kuin huojennuksen piirin ulkopuolelle jääviin sisältyvissä perintö- ja lahjasaannoissa. Huojennuksen kohdistaminen tällaisiin varoihin tarkoittaa selvästi jyrkempää yhdenvertaisuusrajoitusta kuin tuotannolliseen toimintaan liittyvän varallisuuden huojentaminen, koska tällaista varallisuutta on lähinnä vain yrityksillä.

Myöntämällä huojennus myös sellaiseen sijoitusluontoisiin varoihin, joita ei sukupolvenvaihdoksen hetkellä tarvita elinkeinotoiminnassa, kohdistuu verotuki lisäksi todennäköisemmin sellaiseen varallisuuteen, jonka siirtymistä perintönä tai lahjana ei huojennussäännösten tavoitteen toteutumisen kannalta olisi tarpeen tukea. Sijoitusluontoiseen varallisuuteen myönnetty huojennus kohdistuu lähtökohtaisesti vain sellaisiin yrityksiin, joiden jatkuvuus on muutenkin todennäköisemmin turvattu. Toiminnan on tullut olla siinä määrin kannattavaa, että tuloja on syntynyt niin paljon, ettei niitä tarvita elinkeinotoiminnassa. On vaikea löytää

³⁶⁵ Jarrusäännöksen tuoman edun säilyttäminen oli yksi syy siihen, että huojennuksen laskeminen sidottiin käyvän arvon sijasta vertailuarvoon, vaikka käypään arvoon sitominen olisi ollut yhdenvertaisuuden kannalta hyväksyttävämpää. Yhdenvertaisuuden rajoituksen astetta nostaa siten säännös, joka on säädetty jo poistunutta veromuotoa varten, ja jonka vaikutusta tuskin huojennussäännösten säätämisen vaiheessa osattiin ennakoida. Ks. aiheesta tarkemmin tämän tutkielman tekijän toinen tutkielma (*Lehto 2020*). Ks. jarrusäännöksen tuoman edun perusteettomuudesta myös esim. *Tikka 2004*, s. 1.

perusteita sille, että tällaisen varallisuuden huojentaminen olisi tavoitteen toteutumisen kannalta välttämätöntä. Tämän takia huojennussäännöksistä aiheutuva yhdenvertaisuuden rajoitus menee pidemmälle kuin tavoitteen toteutumiseksi on tarpeen.

Ongelmallista suhteellisuusvaatimuksen täyttymisen kannalta on myös huojennuksen kohdistuminen arvopaperisijoitustoimintaa harjoittaviin osakeyhtiöihin, joiden varallisuus on luonteeltaan hyvin samanlaista kuin yksityishenkilöiden varallisuus. Varallisuus on luonteeltaan pääsääntöisesti myös sellaista, että se on vaivattomasti ja lähtökohtaisesti käypään arvoon realisoitavissa. Arvopapereiden realisointiarvo myös vastaa varojen arvoa elinkeinotoiminnassa todennäköisemmin kuin muunlaisen elinkeinotoimintaan liittyvän varallisuuden. Realisoinnista koituvien haittojen voidaan siten katsoa olevan elinkeinotoiminnan jatkuvuuden kannalta vähäisemmät kuin muunlaisen elinkeinotoiminnan osalta. Tarve tukea arvopaperisijoitustoimintaa harjoittavien osakeyhtiöiden vastikkeettomia luovutuksia on siten muita yhtiöitä vähäisempi, minkä takia ne myös osaltaan nostavat todennäköisyyttä siitä, että huojennussäännöksistä aiheutuva yhdenvertaisuuden rajoitus menee pidemmälle kuin tavoitteen toteutumisen kannalta on tarpeen.

Huojennussäännökset sisältävät edellä mainittujen ongelmien lisäksi myös useita muita yhdenvertaisuuden kannalta ongelmallisia tekijöitä, kuten laskentasäännöksistä johtuva huojennuksen suhteellisen määrän osin sattumanvarainen määräytyminen. Merkittävin ongelma on kuitenkin huojennuksen kohdistuminen sijoitusluontoiisiin varoihin – jopa silloin, kun nämä varat muodostavat huomattavan osan osakeyhtiön kokonaisvarallisuudesta. Ratkaisussa KHO 2018:163 tällaiset varat jätettiin huojennuksen piirin ulkopuolelle, mutta lainsäätäjän ilmaiseman tarkoituksen perusteella vaikuttaisi siltä, että ratkaisu oli vain poikkeus pääsäännöstä: useimmissa tapauksissa sijoitusluontoinen varallisuus luetaan huojennuksen piiriin. Korkein hallinto-oikeus toi ratkaisussaan esiin verovelvollisten yhdenvertaisuuden, mutta sen merkitys jäi avoimeksi. Merkittävää ratkaisussa on se, että varat jätettiin huojennuksen ulkopuolelle jatkamisvaatimusta koskevan säännöksen nojalla. Tehtiinkö näin siksi, ettei ratkaisuun olisi voitu päätyä yritysvarallisuuden käsitettä perusoikeusmyönteisesti tulkitsemalla? Rajan perusoikeusmyönteiselle tulkinnalle muodostaa lain sanamuodon lisäksi lainsäätäjän tarkoitus. Kun lainsäätäjän ilmaisema kanta siitä, että huojennuksen laskemisessa käytetään yleensä vertailuarvoa sellaisenaan, on oikeuskäytännössä katsottu olevan selvä osoitus siitä, että pääsääntöisesti kaikkien osakeyhtiön varojen tulisi kuulua huojennuksen piiriin, vaikuttaisi yritysvarallisuuden käsitteen perusoikeusmyönteinen tulkinta

olevan oikeuskäytännössä poissuljettu vaihtoehto. Koska PL 106 §:n soveltamisen mahdollisuus on hyvin rajattu, vaikuttaisivat tuomioistuinten kädet olevan yritysvarallisuuden käsitteen osalta sidotut: yhdenvertaisuutta ei voida ottaa huomioon sen tulkinnassa.

Huojennussäännöksiin liittyvät yhdenvertaisuusongelmat tulisikin ratkaista lainsäädäntötasolla. Säännöksiä tulisi muuttaa tai vähintään niiden perustuslainmukaisuus tulisi kattavasti tutkia perustuslakivaliokunnassa. Nykymuodossaan huojennussäännöksistä aiheutuva yhdenvertaisuusrajoitusta on perusoikeusjärjestelmän kannalta vaikea hyväksyä. Tähän syynä on lukuisat huojennussäännöksiin liittyvät yhdenvertaisuusrajoituksen hyväksyttävyyden kannalta kyseenalaiset tekijät, mutta ennen kaikkea se, että huojennus myönnetään myös sijoitusluontoiseen varallisuuteen. Suhteessa huojennuksen piirin ulkopuolelle jääviin verovelvollisiin, huojennuksesta koituva hyöty on suurimmillaan niissä perintö- ja lahjasaannoissa, joissa saannon kohteena olevan yhtiön varallisuuteen sisältyy merkittävä määrä sijoitusluontoisia, sukupolvenvaihdoksen hetkellä elinkeinotoimintaan nähden ylimääräisiä varoja. Huojennuksen määrä ja yhdenvertaisuusrajoituksen aste on siten korkeimmillaan sellaisten osakeyhtiöiden luovutuksissa, joita ei todennäköisemmin yritystoiminnan jatkuvuuden turvaamiseksi ja työpaikkojen säilyttämiseksi olisi edes tarpeen tukea.