

Juhlajulkaisu
Mikael Hidén
1939 – 7/12 – 2009

Toimituskunta
Pia Letto-Vanamo
Olli Mäenpää
Tuomas Ojanen

Tilausosoite
Suomalainen Lakimiesyhdistys
Kasarmikatu 23 A 17
00130 Helsinki
p. (09) 6120 300
f. (09) 604 668
toimisto@lakimiesyhdistys.fi
www.lakimiesyhdistys.fi

© Suomalainen Lakimiesyhdistys ja kirjoittajat

Kannen ja taiton suunnittelu: Heikki Kalliomaa
Mikael Hidénin valokuva s. VII

ISSN-L 0356-7222
ISSN 0356-7222
IBSN 978-951-855-293-5

Gummerus Kirjapaino Oy, Jyväskylä 2009

Edward Andersson

Näkökohtia yhdenvertaisuudesta verolainsäädännössä

Yhdenvertaisuudesta yleisesti ja erityisesti verolainsäädännössä

Tämän juhla­kirjan sankari *Mikael Hidén* on useiden vuosikymmenien ajan vaikuttanut merkittävästi Suomen valtiosäännön tulkintakäytännön kehittymiseen sekä teoriatasolla että perustuslakivaliokunnan säännöllisesti kuulemana asiantuntijana. Itselläni ei ole tällaisia meriittejä ja voi tuntua uskalletulta kirjoittaa yhdenvertaisuusperiaatetta sivuavasta aiheesta. Onhan Mikael Hidén itse kirjoittanut yhdenvertaisuudesta laajahkon kirjoituksen presidentti Kekkonen juhla­julkaisuun (1975). En kuitenkaan pyri käsittelemään aihetta teoreettiselta kannalta, ja tästä syystä olen jättänyt myös lähdeviittaukset pois. Tarkastelen aihetta lähinnä erään konkreettisen lainsäädäntöhankkeen valossa. Tämä hanke eli HE 53/2008 vp, joka tähtäsi perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennusten lisäämiseen, raukesi hallituksen peruutettua esityksensä. Tähän lienee ollut syynä varsinkin perustuslakivaliokunnassa ilmenneet epäilyt sekä esityksen perustuslainmukaisuudesta erityisesti yhdenvertaisuuden kannalta että sen aineellisesta sisällöstä muutoinkin. Rauenneesta esityksestä ei luonnollisesti jää asiakirjoihin ja oikeushistoriaan paljon jälkiä, mutta nostan sen mielelläni tässä muodossa tulevan ajan tutkijoille esiin.

Perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennusten korotusesityksen kohdalla on­gelmana oli siis yhdenvertaisuuden toteutumisen arviointi lainsäädäntövaiheessa. Kyse oli aineellisesta eikä muodollisesta yhdenvertaisuudesta. Harkittavana oli, löytyikö riittäviä perusteita poiketa abstraktisesta yhdenvertaisuudesta eräiden perijöiden ja lahjansaajien hyväksi antamalla näille monessa tapauksessa varsin huomattavia ja ilman ylärajaa olevia perintö- ja lahjaveron huo­jennuksia. Sinänsä lainsäätäjällä voidaan katsoa olevan melko vapaat kädet veronhuojennuksista päätettäessä. Onhan erilaisia veronhuojennuksia antavia säännöksiä vuosien kuluessa säädetty hyvinkin suuri määrä, ja niistä suurin osa on ollut täysin riidattomia. Useimmista niistä on voitu hyvällä syyllä sanoa, että poikkeamalla abstraktisesta yhdenvertaisuudesta on pyritty edistämään tosiasiallista tasa-arvoa (näin Scheinin teoksessa Hallberg ym., *Perusoikeudet*, WSOYpro 1999).

On kuitenkin hyvä asia, että veronhuojennustenkin osalta joudutaan pohtimaan, miten pitkälle yhdenvertaisuutta loukkaamatta voidaan mennä. Päätettäessä esim. veronhuojennuksista tietyn ryhmän hyväksi eduskunnan tulisi olla hyvin selvillä siitä, mitä huojennus todella merkitsee, ketkä siitä hyötyvät ja jäävätkö jotkut samassa asemassa olevat huojennuksen ulko-

puolelle sekä meneekö huojennus – vaikka sen tarkoitus sinänsä olisikin hyväksyttävä – jossa-kin suhteessa liian pitkälle antaen huojennuksen sellaisillakin perusteilla, joille ei löydy hyväksyttävää syytä. Jos tilanne on tämä, yhdenvertaisuus on vaarassa. Käsitteiseni mukaan eduskuntakäsittelyssä ei ole aina katsottu riittävän syvälle otsikon taakse ja pinnan alle, jotta olisi saatu täsmällinen kuva siitä, mitä ehdotetut ja säädetyt huojennukset ovat tosiasiaassa merkinneet.

Scheinin huomauttaa aivan oikein, ettei perustuslaista voi johtaa tiukkoja rajoja lainsäätäjän harkinnalle pyrittäessä kulloisenkin yhteiskuntakehityksen vaatimaan sääntelyyn. Varsinkin jos jollakin lailla tarkoitetaan parantaa yhteiskunnallisesti heikoimpien asemaa, perustuslaki ei ole tällaisen lain säätämisen esteenä. Mitä tulee erityisesti perintöveron sukupolvenvaihdoshuojennuksiin, ne eivät tule, eivätkä olisi korotettuina tulleet, heikossa taloudellisessa asemassa olevien hyväksi. Sentyypisiä huojennuksia ovat sitä vastoin esimerkiksi lapsilisien, äitiysavustusten, vammaistukien ja eräiden korkotukien verovapaudet, jotka lisäksi kaikki ovat määrältään lailla vahvistettuja ja verraten pieniä.

Perintö- ja lahjaveron sukupolvenvaihdoshuojennukset tulevat pikemminkin yleisen mittapuun mukaan varakkaiden henkilöiden hyväksi. Niillä ei myöskään ole määrällistä kattoa, vaan ne voivat olla hyvinkin suuria. Tämä ei tee niitä perusteettomiksi, koska niiden puolesta puhuu yhteiskunnan intressi siitä, että perheyrietykset säilyvät, vaikka sukupolvi vaihtuu. Tiedossa on ollut, että sukupolvenvaihdos on juuri näinä vuosina ajankohtainen hyvin monissa perheyrietyksissä. Tämä onkin huojennukselle hyvin merkittävä peruste, joka lisäksi näyttää saaneen varsin yleisen hyväksynnän. Mutta se ei voi olla niin ylivoimainen peruste, että se voisi oikeuttaa minkälaisiin huojennuksiin tahansa. Päinvastoin tässä lainsäädäntötilanteessa oli mielestäni keskeisen tärkeää katsoa, mitä kaikkea ehdotettujen huojennusten taakse kätkeytyi. Perustuslain yhdenvertaisuusnormi voi ja sen tulee toimia eräänlaisena rajoitteena, joka estää lainsäätäjää jakamasta liian pitkälle meneviä, jonkin suppean ryhmän hyväksi tulevia huojennuksia.

Verolainsäädännön kautta on melko helppoa antaa erilaisia huojennuksia rajoitetuille ja abstraktisin kriteerein määritellyille henkilöryhmille, ja tätä keinoa käytetään paljon. Kyse on tällöin eräänlaisesta positiivisesta erityiskohtelusta, jolle tavallisesti löytyvät hyväksyttävät perustelut ja joka saa melko yleistä hyväksyntää. Harvemmin verotuksessa käytetään negatiivista poikkeamista yhdenvertaisesta kohtelusta. Tuloverolaista (TVL) poimin esimerkeiksi positiivisesta erityiskohtelusta erityisryhmästä saatavat verovapaat korvaukset (75 §), sotapalveluksessa aiheutuneesta vammasta tai sairaudesta saadun korvauksen verovapauden (80 § 3 k.), apurahojen verovapauden (82 §), äidinmaidon luovutushinnan verovapauden (89§) ja julkisista varoista asunnonkorjaukseen saadut verovapaat avustukset (92 § 16 k.). Tämän tyyppiset huojennukset katsotaan yleisesti perustelluiksi eikä kenenkään mieleen liene tullut väittää, että ne ovat ristiriidassa perustuslain yhdenvertaisuusperiaatteen kanssa. Tämä johtunee pitkälti siitä, että huojennussäännös koskee toisaalta kaikkia samassa asemassa olevia henkilöitä ja toisaalta säännöksen vaikutuspiiriin ulkopuolelle ei jätetä ketään, joka on samassa asemassa kuin säännöksessä tarkoitettut henkilöt. Säännös on siis omaan vaikutuspiiriinsä nähden tasapuolinen.

Se ei myönnä huojennusta niille, jotka eivät täytä sen edellytyksiä. Huojennuksen kohde on myös selvästi rajattu, se on määrältään pienehkö ja sen saaja on yleensä taloudellisesti heikokossa asemassa.

Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoshuojennukset

Tässä kirjoituksessa otetaan siis tarkastelun kohteeksi perintö- ja lahjaverolaissa (PerVL) säädettyt maatilain tai muun yrityksen sukupolven vaihdoksiin liittyvät perintö- ja lahjaveron huojennukset (PerVL 55–57§). Nämä huojennukset tulivat lakiin ensi kerran vuonna 1979 (silloiset PerVL 63a–c §, 318/79). Esikuva oli saatu ulkomailta, sillä monissa ankaran perintöverotuksen maissa oli säädetty huojennuksia, joiden tarkoituksena oli helpottaa perheyrittäjien siirtymistä seuraavalle sukupolvelle tai muutoin yrityksen jatkajalle. Tällä uudistuksella tunnustettiin pienten ja keskiuurten (=yleensä perheyrittäjien) suuri työllistävä ja muu merkitys yhteiskunnalle. Maatilojen osalta tärkeä näkökohta lienee ollut se, että maataloutta Suomessa ja monissa muissa maissa harjoitetaan pääasiallisesti perheviljelyn muodossa. Sekä maatilojen että muiden perheyrittäjien kohdalla tilanne on hyvin usein sellainen, että kaikki varat ovat kiinni yrityksessä. Jos – varsinkin yllättävän kuoleman jälkeen – joudutaan maksamaan suuri perintövero, varat on otettava yrityksestä, mikä vaikeuttaa yrityksen toimintaa tilanteessa, jossa pääasiallisen yrittäjän kuoleman johdosta usein on edessä muitakin ongelmia. Antamalla lahja voidaan paremmin varautua likviditeetti- ja muihin ongelmiin, mutta periaatteena on aina ollut, että lahjaa ja perintöä käsitellään verotuksessa yhtäläisesti. Kun yleisesti ottaen on suotavaa, ettei sukupolvenvaihdosta jätetä tapahtuvaksi vasta yrittäjän kuoltua, veroetu on tietenkin annettava myös lahjoitustapauksissa.

Joissakin maissa on puollettu yritysten sukupolvenvaihdoshuojennuksia silläkin näkökohdalla, että noteeratuilla yhtiöillä on merkittävä etu siinä, että itse yrityksessä ei tapahdu sukupolvenvaihdoksia. Noteeratun yhtiön osakkeita siirtyy tietenkin perinnön ja lahjan kautta, mutta niiden aiheuttamasta verosta voidaan selviytyä myymällä osa osakkeista. Itävallassa on ainakin aikaisemmin menty niin pitkälle, että osakeyhtiöille oli ”tasapuolisuussyistä” säädetty velvollisuus maksaa 25 vuoden välein puuttuvan perintöveron korvaava vero (”Erschaftsteuerersatzsteuer”)!

Sukupolvenvaihdoksen vaihtoehtona yrittäjällä on usein mahdollisuus myydä yrityksensä suuremmalle yritykselle. Tämä lisää liike-elämän keskittymistä ja hävittää usein yrittäjän antaman persoonallisen panoksen yrityksen toimintaan. Rahallisesti yrityksen myyminen voi olla houkutteleva vaihtoehto, sillä luovutusvoittoveron jälkeinen myyntivoitto voi vapauttaa yrittämisen huolista ja tarjota mahdollisuuden helppoon elämään. Sukupolvenvaihdoshuojennusten eräänä tarkoituksena onkin pienentää tätä epäsuhtaa ja lisätä halua säilyttää yritys itsenäisenä pk-luokan perheyrittäjienä.

Vuonna 1979 säädetty ensimmäiset sukupolvenvaihdoshuojennukset olivat varsin vaatimattomia. Ne käsittivät hieman yksinkertaista sen, että siirtyviä varoja perintöverotuksessa

arvostettaessa käytettiin käypien arvojen sijasta varallisuusverotuksen arvoja. Varallisuusverotuksessaakin tuli tosin silloisen TVL 1974 (1043/74) 43 §:n ja TVL 1988 (1240/88) 122 §:n mukaan käyttää käypiä arvoja, mutta yleisesti tunnustettiin, että varallisuusverotusarvot yleensä olivat käypiä arvoja selvästi alempia. Siten varallisuusverotusarvojen käyttö käypien arvojen sijasta merkitsi perintö- ja lahjaveron huojennusta.

Vuoden 1979 sukupolvenvaihdoshuojennuksia säädettyä kysymys niiden perustuslain mukaisuudesta ja mahdollisesta vaikeutetusta säätämisyjärjestyksestä ei ollut esillä. Hallituksen esityksessä (290/1978 vp; laki 318/79) tätä asiaa ei käsitelty. Ottaen huomioon huojennusten vaatimattomuus ja sen konstruktio siihen ei mielestäni olisi ollut aihettakaan. Yhdenvertaisuus ei vakiintuneen käsityksen mukaan ole esteenä sellaisille huojennus- tai muille poikkeussäänöksille, jotka ovat asiallisesti perusteltuja, kohdistuvat kaikkiin samassa asemassa oleviin henkilöihin eivätkä toisaalta mene tämän henkilöpiirin eikä asiallin perusteiden rajattujen kohteiden ulkopuolelle. PerVL 63a–c §:n säännökset täyttivät nämä vaatimukset siten kuin ne silloin miellettiin ja niitä pystyttiin lain säännöksiin määrittelemään.

Vähitellen varallisuusverotuksessa käytetyt arvot saatettiin kuitenkin yhä lähemmäksi käypiä arvoja, (joskin arvostuksen taso vaihteli suuresti eri varallisuuslajien välillä). Tästä seurasi, että perintö- ja lahjaverotuksen huojennuksen merkitys pieneni ja maatilojen sekä perheyri-tysten sukupolvenvaihdoksiin alkoi taas kohdistua sellainen verorasitus, jonka lieventämiseksi vuoden 1979 lainmuutos oli säädetty. Valtiovarainvaliokunta oli mietinnössään 37/2000 vp kiinnittänyt asiaan huomiota, samoin eduskunta vastauksessaan 111/2002 vp. perintökaaren (PK) 7 luvun muutosten yhteydessä. Kun asiasta oli käyty pitkään julkista keskustelua, hallitus ehdotti esityksessään 84/2004 vp. huojennusten laajentamista siten, että yritysvarallisuus (sekä varat että velat) arvostetaan määrään, joka vastaa 40 prosenttia varojen arvostuslain (576/2004 ja 1142/2005) mukaisten perusteiden mukaisesta määrästä. Esitys ei kohdannut vastarintaa valtiovarainvaliokunnassa (miet. 5/2004 vp) ja se hyväksyttiin täysistunnossa muutoksitta. Hallituksen esityksessä ja valiokunnan mietinnössä ei ollut mitään mainintaa yhdenvertaisuudesta tai muusta perustuslakiproblematiikasta. Perustuslakivaliokunta ei käsitellyt esitystä.

Mielenkiintoinen osa valtiovarainvaliokunnan mietintöä on jakso, jossa pohditaan yritysvarallisuuden käsitteen sisältöä. Juuri tämä käsite osoittautui näet varsin ongelmalliseksi, kun huojennuksia vuonna 2008 ehdotettiin lisättäväksi hallituksen esityksellä 53/2008 vp.

Hallituksen sittemmin peruuttama esitys 53/2008 vp

Vanhasen II-hallituksen ohjelmassa lausuttiin näin: ”Perheyrittäjyyden edistämiseksi poistetaan perintö- ja lahjaverotus kokonaan yritysten sekä maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdoksilta. Huojennus kohdistuu vain aitoon yritys- ja maataloustoiminnan tuotannolliseen toimintaan liittyvään omaisuuteen, muuttamatta maatalouden jatkajan huojennuksen osalta soveltamiskohteita”. Hallituksen esitys 53/2008 vp. annettiin 16.5.2008. Siinä ei kuitenkaan noudatettu hallitusohjelman lausumaa, vaan esitettiin voimassa olevan huojennuksen lisää-

mistä 60 prosentista 80 prosenttiin. Hallitusohjelman lausumasta huolimatta ei myöskään esitetty sen täsmentämistä, mitä tarkoitettiin ”aitoon yritys- ja maataloustoiminnan tuotannolliseen toimintaan” liittyvällä omaisuudella. Tämä muodostui esitystä eduskunnassa käsiteltäessä siksi kohdaksi, johon esityksen arvostelijat erityisesti kohdistivat kritiikkinsä. Hallituksen mielestä uudistus voitiin säätää tavallisessa lainsäätämisyksikössä, koska ”se mahtuu lainsäätäjälle jätetyn harkintavallan puitteisiin”. Hallitus piti kuitenkin suotavana, että asiasta pyydettiin perustuslakivaliokunnan lausunto.

Yritysvarallisuuden käsitteen sisältöä koskeva kysymys oli siis ollut esillä jo vuoden 2004 uudistuksessa, mutta minusta tuntuu siltä, ettei valtiovarainvaliokunnalle ollut selvitetty eikä se täysin käsittänyt, mitä kaikkea tähän problematiikkaan sisältyi. Valiokunta pohti mietinnössään vuonna 2004 mm. uudistuksen suhdetta tuloverotukseen ja päättyi siihen, että yritystoiminnaksi oli syytä lukea kaikki se, mitä tuloverotuksessa pidettiin elinkeinotoimintana. Tämä on puolestaan melko epäselvää jo siitä syystä, että asialla on harvoin tuloverotuksessa mainittavaa merkitystä. Elinkeinotoiminnan harjoittajiksi on tuloverotuksessa tapana lukea ainakin laajaa arvopaperikauppaa harjoittavia yhtiöitä. Mitään keskustelua ei valiokunnan mietinnön perusteella näytä käydyt siitä, oliko perusteltua antaa huojennus esim. yksityishenkilön osakeyhtiömuodossa harjoittamalle arvopaperikaupalle. Sitä vastoin oli täysin selvää, ettei yksityishenkilön kuolinpesä voinut saada huojennusta pesään sisältyvistä arvopapereista, jos perittävä oli omissa nimissään omistanut ja käynyt ehkä paljonkin kauppaa sijoitusarvopapereilla.

KHO otti ensimmäistä kertaa kantaa yritysvarallisuuden käsitteeseen perintö- ja lahjaverotuksen sukupolvenvaihdoshuojennusasioissa useilla vuoden 2006 lopussa annetuilla päätöksillään. Tärkein päätös oli vuosikirjaratkaisu KHO 2006:100, jossa isä lahjoitti tyttärelleen määräosan konsernin emoyhtiöstä, jonka tytäryhtiöistä osa harjoitti kiistatta liiketoimintaa. Tytäryhtiöiden joukossa oli kuitenkin myös kaksi yhtiötä, joita käytettiin konsernin ”voittojen sijoituspaikkana” ja jotka harjoittivat arvopaperikauppaa ja sijoitus- ja vuokraustoimintaa. Hallituksen esityksessä (53/2008 vp. s. 5) kerrotaan, että ”arvopaperitoiminta oli tuloverotuksessa käsitelty muun liiketoiminnan ohella elinkeinotoimintana. Korkein hallinto-oikeus katsoi päätösten perusteluissa, että lain esitöistä ilmenee lähtökohta, jonka mukaan huojennuksen perusteena on yleensä osakeyhtiön osakkeen verotusarvo sellaisenaan. Perusteluissa on selostettu laajasti valtiovarainvaliokunnan mietintöjä 5/2004 vp ja 44/2005 vp”. – Hallituksen esityksessään annetut euromäärät osoittavat, että kyse näissä päätöksissä oli todella merkittäviä varallisuusarvoista.

Hallituksen esityksen kautta eduskunnan tietoon saatetut KHO:n ratkaisu 2006:100 ja sen kanssa samanaikaiset julkaisemattomat päätökset 27.12.2006 T 3565, 3566 ja 3568 merkitsivät sitä, että arvopaperikauppa sekä sijoitus- ja vuokraustoiminta kuuluivat huojennuksen piiriin. Tähän lopputulokseen KHO oli päätenyt lain esitöiden ja erityisesti valiokunnan mietintöjen perusteella. Verohallinto oli lakia soveltaessaan ollut ankarammalla kannalla. Kun noihin valtiovarainvaliokunnan mietintöihin tutustuu, voi havaita, että asiaa ei ollut arvioitu yhdenvertaisuusnäkökohdista vaan pikemminkin ”teknillisenä” kysymyksenä. Sinänsä valiokunnassa ymmärrettiin, että yritysvarallisuuden käsite muodostui entistä tärkeämmäksi ja korostettiin,

että on varmistettava, ”että verotuki kohdentuu vain varsinaiseen yritysvarallisuuteen eikä esimerkiksi sijoitusluonteiseen omaisuuteen”. Tästä vain ei tehty oikeita johtopäätöksiä. Valiokunta päätyi siihen, että ”yrityksen käsitettä ja huojennusten soveltamisalaa voidaan tulkita myös jatkossa yleensä samalla tavoin kuin tuloverotuksessa”, eli sen mukaan, ”onko yhtiöön sovellettu tuloverotuksessa elinkeinotulon verottamisesta annettua lakia”. Lopputulos oli kuitenkin se, että huojennukset yleensä ulottuivat myös sijoitusluonteiseen omaisuuteen, jos se oli elinkeinotoimintaa harjoittavan yhtiön taseessa.

Mainittujen valiokunnan lausumien valossa oli varsin luonnollista, että KHO:n hyväksymä linja sai sellaisen sisällön kuin päätökset osoittavat. Eri asia on, ettei valiokunnan ilmaisema tavoite, että verotuki kohdentuisi ”vain varsinaiseen yritysvarallisuuteen”, toteutunut hyvin. Kun hyvin menestyneet osakeyhtiömuotoiset yritykset olivat jättäneet pörssiosakkeisiin tai vaikka pa sijoituskiinteistöihin sijoitetut voittonsa jakamatta tai siirtäneet ne tytäryhtiöön, niiden osakkeiden perijät hyötyivät tästä veronhuojennuksen muodossa, vaikkei tällaista omaisuutta voitane pitää aitona yritysvarallisuutena. Hallituksen esitys 53/2008 vp ei puuttunut tähän ongelmaan.

Arvioitaessa tätä huojennusta yhdenvertaisuuden näkökulmasta on todettava, että sekä arvopaperit että kiinteistöt ovat hyvin tavallisia omaisuushyödykkeitä kuolinpesissä. Se, että tavallinen perinnön tai lahjan saaja voisi saada tällaisesta omaisuudesta joitakin erityishuojennuksia, on täysin poissuljettua. Päinvastoin tällaisen omaisuuden katsotaan hyvin kestävän täyden käyvän arvon mukaisen verotuksen. Pörssiosakkeiden osaltahan tämä käypä arvo pystytään myös helposti päivittäin määrittämään, kun se taas kiinteistöjen osalta usein alittunee verotuksessa mutta voi myös nousta yli sen, mitä markkinoilla on mahdollista saada. Kun tilanne on tämä ja kun sekä pörssiosakkeiden, asunto-osakkeiden että kiinteistöjen perijöitä on vuosittain runsaasti, on pakko asettaa kysymys: onko olemassa yhdenvertaisuusnäkökulma huomioon ottaen riittäviä syitä siihen, että osakeyhtiön osakkeiden siirtyessä sukupolvenvaihdoksen yhteydessä myös sijoitusarvopaperit ja -kiinteistöt sisällytetään veronhuojennukseen oikeuttaviin varoihin, kun kaikki muut verovelvolliset tulevat tällaisesta omaisuudesta perintö- ja lahjaverotetuiksi sen täydestä arvosta?

On todettava, ettei aina ole täysin selvää, mitkä arvopaperit ja kiinteistöt ovat selvää liikeomaisuutta ja mitkä ovat lähinnä ylimääräistä omaisuutta, johon yhtiön voittoa on sijoitettu. Yrittäjät tietenkin selittävät esimerkiksi, että yhtiön asema turvataan pidättämällä voittovaroja yhtiössä luopumalla niiden jaosta osinkona. Varsinkin pörssiosakkeiden sanotaan hyvin soveltuvan tähän niiden helpon realisoitavuuden vuoksi. Toinen esitetty argumentti on, että tällä tavoin rahoitetaan yhtiön tuleva kasvu. Näillä perusteilla katsotaan, että tällaiset sijoitukset tulisi lukea liikeomaisuuteen ja myöntää niistäkin huojennukset. Mutta kysymys ei ole siitä, että tällainen yhtiön aseman konsolidointi olisi moitittavaa, vaan siitä, onko se yleiseltä kannalta niin arvokasta, että senkin tukeminen merkittävin perintö- ja lahjaveron huojennuksin on perusteltua. Samanaikaisestihan kukaan muu ei voi saada tällaisesta omaisuudesta samaa huojennusta. Ovatko siis perusteet poikkeamiselle yhdenvertaisesta aineellisesta kohtelusta hyväksyttäviä ja riittävän vahvoja?

Oma käsitykseni on, että sukupolvenvaihdosten arvostushuojennus on sinänsä perusteltu, koska sillä pyritään turvaamaan yrittäjyyden ja työllisyyden kannalta tärkeiden pienten ja kesisuurten yritysten säilyminen. Tämä on siis hyväksyttävää positiivista erityiskohtelua. Mutta tällaiselle varsin merkittävälle erityiskohtelulle on asetettava selvät ja riittävän tiukat rajat. Perheyhtiön osakkeita perintönä tai lahjana saavan yritystoiminnan jatkajan ei tulisi saada huojennusta sellaisesta omaisuudesta, joka ei elimellisesti kuulu siirtyvään yritykseen ja josta kaikki muut perilliset ja lahjansaajat itsestään selvästi maksavat veroa täyden arvon perusteella.

Nimenomaan tässä suhteessa hallituksen esitys 53/2008 vp meni mielestäni liian pitkälle, kun se toisaalta sisälsi huojennusprosentin korotuksen ja toisaalta ei puuttunut siihen epäkohtaan, että entistä merkittävämpi huojennus olisi edelleen myönnetty joillekin harvoille ja yleensä erityisen vahvassa taloudellisessa asemassa oleville perinnön tai lahjan saajille omaisuudesta, josta hyvin paljon suurempi joukko perillisiä ei saa mitään huojennuksia. Hallituksen esitys poikkesi tässä suhteessa hallitusohjelmasta, jonka mukaan ”huojennus kohdistuu vain aitoon yritys- ja maataloustoiminnan tuotannolliseen toimintaan liittyvään omaisuuteen”. Tämä linja valittiin tietyvästi, koska katsottiin vaikeaksi erotella aito yritysomaisuus muusta yrityksen taseessa olevasta omaisuudesta. Tällöin kuitenkin unohdettiin tarkastella yhdenvertaisuusaspecttia. Epäilemättä erottelu ei ole helppoa. Mutta kun on kyse merkittävästä huojennuksesta, sen rajaaminen melko tiukoillakin kriteereillä olisi ollut hyväksyttävää.

Huojennuksen asettaminen 80 %:n tasolle voimassa olevan lain 60 %:n sijasta ei liene mikään perustuslakikysymys, jos ylipäänsä hyväksytään perintö- ja lahjaveron arvostushuojennukset positiivisen erityiskohtelun muodoksi. Mutta tällaiselle erityiskohtelulle asetettavat tiukat rajat ylitettiin, koska huojennukset olisivat entistä suurempina koskeneet myös omaisuutta, joka ei selvästi erottunut yritysomaisuudeksi. Tämä oli minun käsitykseni mukaan yhdenvertaisuuden loukkaus.

Se, että veronhuojennukset olisivat hallituksen esityksen mukaan koskeneet muutakin kuin aitoa yritysomaisuutta, ei ilmeisesti ollut ainoa syy, jonka vuoksi hallituksen esitys kohtasi vastarintaa ja se lopulta peruutettiin. Toinen merkittävä syy oli varmaankin huojennusten vaikutus esim. sisarusten keskinäisessä suhteessa, mikä vaikutus tosin on jo voimassa olevilla huojennussäännöksillä. Jos perijöinä on kaksi sisarusta A ja B ja pesään kuuluu perheyhtiön osakepaketti arvoltaan 1 milj. euroa sekä samasta arvosta muuta omaisuutta, ja perintö päätetään jakaa niin, että A (jolla on yrittämiseen halu ja kyky) perii yritysosakkeet ja B perii muun omaisuuden, niin B:n perintöverorasitus muodostuu moninkertaiseksi suhteessa A:n veroon. Vielä räikeämmäksi ero muodostuu, jos A:n perimään osakeyhtiön omaisuuteen sisältyy esim. pörssiosakkeita, joiden arvostuksessa sovelletaan huojennussäännöstä, mutta B:n perintöön sisältyvät samanarvoiset pörssiosakkeet arvostetaan täyteen arvoon. Tämän tyyppiset erot saavat tuskin yleistä hyväksyntää, minkä vuoksi huojennussäännöksiä valmisteltaessa on tärkeätä, että niistä ollaan selvillä ja harkitaan, voidaanko ne hyväksyä ja miten niitä tulisi perustella. Tällaisia näkökohtia ei hallituksen esityksessä kuitenkaan ollut.

Lienee selvää, että esim. maatalaomaisuuden suhteen on voitu poiketa tasajaon periaatteesta

(PK 25 luku, 637/82), kun kiistatta hyväksyttävänä tavoitteena on ollut elinkelpoisten maatilojen säilyttäminen. PK:ssa säädettyä alhaista arvostusta ei kuitenkaan ole hyväksytty perintöverotuksessa (KHO 1986 T 1309).

Kun alkoi näyttää siltä, ettei hallituksen esitys 53/2008 vp menisikään ehdotetussa muodossa läpi eduskunnassa, uudistusta voimakkaasti ajaneet yrittäjä- ja perheyrittäjäjärjestöt eivät näyttäneet surevan tätä suuresti. Päinvastoin ne esittivät jäsenilleen, että uudistus siten muutettuna, että vain aito yritysomaisuus olisi oikeuttanut veronhuojennukseen, olisi saattanut eräissä tapauksissa merkitä jopa verorasituksen kasvua. Tämä osoittanee ainakin sen, että veronhuojennuksen saamisella myös perintöön sisältyvästä sijoitusomaisuudesta oli reaalista merkitystä.

Loppupäätelmät

Hallituksen esityksen 53/2008 vp kohtalo ja sen taustana olleet syyt ovat mielenkiintoiset. Käsitteiseni mukaan pitkään on aika yleisesti ajateltu, että verolainsäädännön keinoin voidaan ratkaista lähes minkälaisia ongelmia tahansa, kunhan valittu ratkaisu on ollut riittävän yleisesti hyväksytty. Tästähän on runsaasti esimerkkejä, mutta niiden joukossa ei juuri ole ylilyöntejä. Perustuslakivaliokunnan käytäntö yhdenvertaisuusperiaatteen osalta ei juuri tarjoa esimerkkejä siitä, että esitetyn verolain säännöksen materiaaliseen sisältöön olisi otettu kantaa yhdenvertaisuuden valossa. Minäkään en katso, että näin tulisi yleisemmin tehdä. Mutta käsitykseni mukaan veronhuojennussäännöksiä säädettäessä on ainakin oltava hyvin selvillä siitä, millaisia ovat ehdotetun säännöksen tosiasialliset aineelliset seuraukset. Varsinkin jos ehdotetut huojennukset ovat määrällisesti huomattavia ja ne ovat vahvasti epätasa-arvoisia tai menevät selvästi pitemmälle kuin voidaan asiallisesti perustella, lähestytään perustuslain vastaisuutta. Tärkeä tunnusmerkki on, että samassa asemassa olevat henkilöt valikoituvat edun saajiksi lähes mielivaltaisin perustein tai että verosuunnittelun alue on suuri. En pitäisi pahana, jos tämä kysymys tulisi joskus jatkossakin esille tai jos tässä käsitellyn esityksen kohtalo hillitsisi uusien huojennusten suunnittelijoita.

On tietenkin niin, ettei perustuslakivaliokunta joutunut ottamaan nimenomaista kantaa perintöverotuksen sukupolvenhuojennuksia laajentavaan esitykseen, koska tuo esitys peruutettiin. Sinänsä tämä oli melkein valitettavaa. Kukaan ei kuitenkaan kiistäne, että yhdenvertaisuusaspektit olivat eräänä syynä esityksen peruuttamiselle.

Kun esitys peruutettiin, entiset PerVL 55 §:ssä olevat säännökset jäivät voimaan. KHO on tulkinnut niitä siten, että veronhuojennus koskee myös osakeyhtiölle kuuluvia, lähinnä voittovarojen sijoituksina pidettäviä pörssiosakkeita, kiinteistöjä ja muuta sellaista omaisuutta, joka on melko kaukana aidosta yritysomaisuudesta. Tämä tulkintalinja säilynee, koska se perustuu eduskunnan tahtoon 2004–2005; vain lakia muuttamalla siihen voitaneen saada muutos. Tässä tilanteessa voidaan olettaa, että verosuunnittelijat aktivoituvat ja tulevat suosittelemaan osakeyhtiömuodossa toimiville yrittäjille, että yhtiön taseeseen sisällytetään mahdollisuuksien

mukaan hyvissä ajoin esim. ennen sukupolvenvaihdoslahjan tekemistä sijoituksenluonteista omaisuutta, jotta siitä saadaan se verohyöty, jonka KHO:n ratkaisu 2006:100 näyttäisi tarjoavan.