

Oona Eerola

PERINTÖ- JA LAHJAVEROLAIN ERITYISKYSYMYKSIÄ

Eräiden saantojen verovelvollisuuden muodostuminen

TIIVISTELMÄ

Oona Eerola: Perintö- ja lahjaverolain erityiskysymyksiä - Eräiden saantojen verovelvollisuuden muodostuminen
Kandidaatintutkielma
Tampereen yliopisto
Kauppatieteiden tutkinto-ohjelma
Joulukuu 2023

Tässä tutkimuksessa tulen käymään läpi perintö- ja lahjaverolain erityiskysymyksiä liittyen siihen, miten erilaisten saantojen verokohtelu muodostuu. Tutkimusmetodina toimii pääsääntöisesti oikeusdogmaattinen tutkimus, jota tukee empiirinen näkökulma aiheeseen. Tutkielman ytimessä tulee olemaan aineettomien oikeuksien muodostamien saantojen verokohtelun tutkiminen perintö- ja lahjaverolain puolella sekä sen tarkastelu, mitkä saannot tulee lukea perintö- ja lahjaverolain mukaiseksi lahjaksi ja mitkä tuloverolain puolella verotettavaksi ansiotuloksi. Perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain taustojen selvitys tulee myös olemaan oleellinen osa kandidaatin tutkielmaa. Lisäksi perintö- ja lahjaverolain omaisuuden käsitettä sekä omaisuuden käsitettä tuloverolain puolella tullaan vertailemaan, kuten myös saantojen verokohtelua tuloverolain puolella. Tutkimuksen aiheet voidaan todeta merkittäviksi tuloverotuksen taloudellisen vaikutteen takia ja koska esimerkiksi immateriaalioikeuksien verokohtelusta ei löydy aiempaa laajaa tutkimusta. Lopuksi tutkielmassa tullaan esittelemään yhteenvetona selvitys saantojen verovelvollisuuden muodostumiseen vaikuttavista tekijöistä. Lisäksi tarkoituksena on esitellä kehitysehdotuksia esiin nousseiden sääntelyn ongelmien korjaamiseksi. Yhtenä tavoitteena siis on antaa de lege ferenda -suosituksia.

Immateriaalioikeuksiin lukeutuvat tekijänoikeudet ja teollisuusnoikeudet. Näiden aineettomien oikeuksien määrän on todettu olevan kasvussa, jolloin niiden verokohtelun tutkiminen voidaan todeta ajankohtaiseksi. Myös EU:n tavoitteisiin on kirjattu immateriaalioikeuksien sääntelyn yhtenäistäminen. Tällöin myös niiden verokohtelun yhtenäistäminen ja selventäminen voi tulla olemaan tulevaisuudessa myös yksi EU:n päämäärästä. Kansallisella tasolla aineettomien oikeuksien verokohteluun liittyvää oikeuskäytäntöä ei esiinny laajasti, mutta tulevaisuudessa oikeustapauksia niihin liittyen voi alkaa esiintyä enemmänkin. Tällöin selkeä ja perusteellinen verolainsäädäntö tulisi helpottamaan tilanteiden tehokasta ratkaisemista. Myös immateriaalioikeuksien kehityksen jatkumo tulevaisuutta ajatellen tullaan käymään tutkimuksessa läpi.

Ansiotulon ja lahjan välisestä rajanvedosta löytyy useampiakin kansallisia oikeustapauksia. Tämä on omiaan kertomaan siitä, että verokohtelun selkeyttäminen voisi olla ajankohtaista. Sillä, että luetaanko jokin saanto tuloverotuksen vai perintö- ja lahjaverotuksen puolella verotettavaksi, voi olla huomattava taloudellinen merkitys maksettavan veron määrän suhteen. Lahjan käsitteen piirteitä vero- ja yksityisoikeudessa tullaan huomioimaan tutkielmassa, jotta tätä rajanvetoa olisi helpompi ymmärtää. Lahjoittaminen ja tuloverotus koskee myös huomattavaa määrää väestöstä, joten tämän takia verokohtelun tulee kansallisessa lainsäädännössämme olla selväpiirteistä.

Avainsanat: immateriaalioikeudet, verotus, ansiotulo, lahja

Tämän julkaisun alkuperäisyys on tarkastettu Turnitin OriginalityCheck -ohjelmalla.

SISÄLLYSLUETTELO

SISÄLLYSLUETTELO	I
LÄHTEET	II
OIKEUSTAPAUKSET	VI
LYHENTEET	VII
1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen kohde	1
1.2 Tutkimuskysymykset ja menetelmät kysymyksiin vastaamiseksi	2
1.3 Tutkimuksen rakenne	3
2 PERINTÖ- JA LAHJAVEROVELVOLLISUUS SEKÄ VEROSTA VAPAAT SAANNOT	5
2.1 Perintöverovelvollisuuden muodostuminen	5
2.2 Perintöverosta vapaat saannot	5
2.3 Lahjaverovelvollisuuden muodostuminen ja lahjan käsite	5
2.4 Lahjaverosta vapaat saannot.....	6
3 IMMATERIAALIOIKEUDET PERINTÖNÄ JA LAHJANA	7
3.1 Immateriaalioikeudet	7
3.2 Tavaramerkkioikeus lahjoituksen kohteena	8
3.3 Tekijänoikeus perinnön kohteena.....	9
3.4 Suhde tuloverotukseen	12
3.4.1 Aineettomat oikeudet tuloverotuksessa.....	12
3.4.2 Omaisuuden käsite tuloverotuksessa.....	13
3.5 Sääntelyn taustaa ja tulevaisuuden näkymiä	14
4 LAHJA VAI ANSIOTULO	17
4.1 Verovapaa työsuhde-etu, lahja vai ansiotulo.....	17
4.2 Rajanvetoa lahjan ja ansiotulon välille.....	18
4.2.1 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen vaikutte	18
4.2.2 Vähemmistöosakkaan tulo	23
4.3 Tapausten arviointia yhdessä	27
5 JOHTOPÄÄTÖKSET	30

LÄHTEET

Aalto University 2020

Aalto University Executive Education Professional Development: Aineettomat oikeudet ovat muutakin kuin patenttisalkku – eikä IP-strategia ole vain yhden yksikön asia. <https://www.aaltoee.fi/aalto-leaders-insight/2020/aineettomat-oikeudet-ovat-muutakin-kuin-patenttisalkku-eika-ip-strategia-ole-vain-yhden-yksikon-asia>.

Aarnio ym. 2020

Aulis, Aarnio – Kangas, Urpo – Räbinä, Timo: Perunkirjoitus ja perinnön veroseuraamukset. Alma Talent, Helsinki 2020.

Garlo-Melakas 2021

Garlo-Melakas, Nina: Kohti pohjoismaista perintö- ja lahjaveromallia? Viisas Raha 24.05.2021. <https://viisasraha.fi/Oma-talous/Kohti-pohjoismaista-perintö-ja-lahjaveromallia>.

Haarman – Mansala 2012

Haarman, Pirkko-Liisa – Mansala, Marja-Leena: Immateriaalioikeuden perusteet. Talentum, Helsinki 2012.

HE 59/1940 vp

Hallituksen esitys perintö- ja lahjaverolaiksi sekä laiksi tulo- ja omaisuusverosta annetun lain 11 §:n muuttamisesta.

HE 200/1992 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle tuloverolaiksi sekä laiksi eräiden yleishyödyllisten yhteisöjen verohuojennuksista annetun lain 1 ja 6 §:n muuttamisesta.

HE 174/1994 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 55 §:n muuttamisesta.

HE 68/1995 vp

Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta.

HE 175/2016 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta.

HE 275/2018 vp

Hallituksen esitys eduskunnalle osakesäästötilin tuloverotusta ja eräiden vakuutus tuotteiden tuloverotuksen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

Huovila 2005/2006

Oikeuslähdeoppi ja oikeudellinen argumentaatio rikostuomion perusteluissa. Teoksessa Huovila, Mika – Lahti, Raimo – Ojala, Timo: Rikostuomion perustelemine n. Helsinki 2005/2006.

Immonen – Lindgren 2017

Immonen, Raimo – Lindgren, Juha: Onnistunut sukupolvenvaihdos. Alma Talent, Helsinki 2017.

IPR University Center 2021

Melart, Samuli – Mylly, Tuomas – Tarkela, Jukka – Linnankoski Henri: Metadata ja tekijänoikeuslaki – Selvitys videosisällönjakopalveluiden sisällönhallintajärjestelmien näkökulmasta. IPR University Center 2021. <https://ipruc.fi/wp-content/uploads/Metadata-ja-tekijanoikeuslaki-1.pdf>.

Knuutinen 2016

Knuutinen, Reijo: Aineeton omaisuus, liiketoiminnan uudelleenjärjestelyt ja verotus: veropoliittisia tarkastelukulmia. Verotus 1/2016. s. 5–20.

Lindgren 2020

Lindgren, Juha: Lyhyitä kirjoituksia – PerVL:n muuttamisen ja tulkinnan ongelmia. Verotus 2/2020. s. 240–244.

Myrsky - Rabinä 2014

Myrsky, Matti – Rabinä, Timo: Henkilökohtaisen tulon verotus. Talentum, Helsinki 2014.

Määttä ym. 2012

Määttä, Tapio – Tolvanen, Matti – Väättäinen, Ulla – Kolehmainen, Antti – Myrsky, Matti – Keinänen, Anssi: Oikeudellisen ajattelun perusteita. Oikeustieteiden pääsykoekirja 2012. University of Eastern Finland, Oikeustieteiden laitos, Joensuu.

Oikeusministeriö 2000

Oikeusministeriö: Oikeusturva-asiain neuvottelukunta, Tavoitteet ja tuotokset. <https://oikeusministerio.fi/hanke?tunnus=OM0626:00/06/07/2000>.

Ossa 2015

Ossa, Jaakko: Perintö- ja lahjaverotus. Alma Talent, Helsinki 2015 (päivittyvä teos).

Ossa 2018

Ossa, Jaakko: Henkilökunnan sitouttaminen osakeomistuksen kautta ja verotus. Defensor Legis 4/2018. s. 618–627.

Puronen 2015

Puronen, Pertti: Perintö- ja lahjaverotus. Talentum, Helsinki 2015.

Saranpää 2010

Saranpää, Timo: Näyttöenemmyysperiaate riita-asiassa. Suomalainen Lakimiesyhdistys, Helsinki 2010.

Urpilainen 2016

OTT Urpilainen, Matti: Tavaramerkkit lahjaverotuksessa – KHO 2016:5. Edilex 12.02.2016.

Vento 2023

Vento, Julius: Nämä suomalaiset tienaaivat YouTubella jopa miljoonia euroja – Katso lista. Kauppalehti 24.08.2023. <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/nama-suomalaiset-tienaaivat-youtubella-jopa-miljoonia-euroja-katso-lista/1170b9a8-b313-4d0d-b79d-5f446646a253>.

Verohallinto 2020

Verohallinto: Syventävät vero-ohjeet, ohjeet, Osakeyhtiön sukupolvenvaihdos

verotuksessa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60519/osakeyhtiön-sukupolvenvaihdos-verotuksessa/>.

Verohallinto 2022a

Verohallinto: ohjeet, syventävät vero-ohjeet: Irtaimen omaisuuden arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/152974/irtaimen-omaisuuden-arvostaminen-perinto--ja-lahjaverotuksessa/>.

Verohallinto 2022b

Verohallinto: ohjeet, syventävät vero-ohjeet: Kiinteistö- ja asunovarallisuuden arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/152978/kiinteisto--ja-asunovarallisuuden-arvostaminen-perinto--ja-lahjaverotuksessa/>.

Verohallinto 2023a

Verohallinto: ohjeet, syventävät vero-ohjeet: Varojen arvostamisen yleiset periaatteet perintö- ja lahjaverotuksessa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/152990/varojen-arvostamisen-yleiset-periaatteet-perinto--ja-lahjaverotuksessa/>.

Verohallinto 2023b

Henkilöasiakkaat, Omaisuus, Lahjavero, Milloin pitää maksaa lahjaveroa? <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/lahja/milloin-pitaa-maksaa-lahjaveroa/>.

Veronmaksajat.fi

Veronmaksajat, Palkansaajan tuloverolaskuri 2023: <https://www.veronmaksajat.fi/tutkimus-ja-tilastot/tuloverot/palkansaajan-veroprosentit/palkansaajan-tuloverolaskuri-2023/#13750eba>.

OIKEUSTAPAUKSET

HAO 04.03.2021 20/03 17/3

KHO 1960 I 13

KHO 1980 B II 627

KHO 1989 B 562

KHO 1994 B 558

KHO:2004:55

KHO:2013:51

KHO:2015:154

KHO:2016:5

KHO:2018:163

KHO:2022:81

LYHENTEET

HAO	Hallinto-oikeus
HE	Hallituksen esitys
EU	Euroopan unioni
KHO	Korkein hallinto-oikeus
PL	Perustuslaki (731/1999)
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)
PK	Perintökaari (40/1965)
TLL	Tekijänoikeuslaki (404/1961)
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1992)
VOVA	Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö
SEUT	Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoitu versio

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen kohde

Tämän kyseisen tutkimuksen tarkoituksena on syventyä perintö- ja lahjaverolain (1940/378, PerVL) erityiskysymyksiin. Perintö- ja lahjaverolain tarkoitusta ja sisältöä kuvaa hyvin lain ensimmäinen pykälä.

PerVL 1 §:

”Joka perintönä, testamentilla tai lahjana saa omaisuutta, on velvollinen suorittamaan siitä valtiolle veroa sen mukaan, kuin tässä laissa säädetään. Perintönä saatuna omaisuutena pidetään myös perintökaaren 8 luvussa tarkoitettua avustusta ja hyvitystä.”

Perintö- ja lahjaverolaki siis käsittelee sitä, mitä luetaan verotettavaksi perittäväksi tai lahjoitettavaksi omaisuudeksi sekä sitä, miten paljon veroa tulee suorittaa. Lisäksi laista löytyy mainintoja mahdollisista verosta vapaista saannoista. Omaisuuden ja verovapaiden saantojen luettelot eivät kuitenkaan ole tyhjentäviä ja yksiselitteisiä. Näiden havaintojen pohjalta on muodostanut kaksi erityiskysymystä, joita tutkimuksessa pyritään käymään perusteellisesti läpi.

Nämä kysymykset liittyvät siihen, mitkä tekijät vaikuttavat omaisuuden verotettavuuteen, mitkä ovat verosta vapautettujen saantojen kriteerit ja miten lainsäädäntöä voidaan mahdollisesti selkeyttää tai täydentää nykyisten epäselvyyksien poistamiseksi. Tavoitteenani on syventää ymmärrystä perintö- ja lahjaverolain soveltamisen näkökohdista ja tarjota mahdollisia ehdotuksia tai näkemyksiä sen parantamiseksi ja tehokkuuden lisäämiseksi.

Olen valinnut PerVL:n erityiskysymykset tutkimuskohteekseni niiden yhteiskunnallisen ja taloudellisen merkityksen vuoksi. Tutkimuksen tulokset voivat tarjota arvokasta tietoa perintö- ja lahjaverolain nykytilanteesta, esimerkiksi avaten lain mahdollisesti epäselvyyttä aiheuttavia kohtia. Selkeää verotuslainsäädäntöä tarvitaan, kun jätetään perintöä tai lahjoitetaan omaisuutta. Verosuunnittelu on oleellinen osa näitä oikeudellisia toimia, ja sen rajat tulee siksi olla selvät. Tässä nousee esiin myös mainitsemani

taloudellinen merkitys. Taloudellista merkitystä on myös sillä, jos lain mahdollisia epäselvyyksiä voidaan käyttää hyväksi pyrkimällä veronkiertoon.¹

Monesti lahjoja antavat ja perintöä jättävät luonnolliset henkilöt, jolloin yhteiskunnallinen merkitys korostuu, sillä lakien selkeä ja yhdenmukainen tulkitseminen on omiaan lisäämään yksilöiden oikeusturvaa.² Myös oikeushenkilöt toimivat esimerkiksi lahjoittajina, jolloin lainsäädännön tulee olla selkeää myös näiden lahjoitusten osalta, sillä tällaiset lahjat voivat olla arvoltaan suuria ja niistä kertyvät verotulot huomattavia.

Nykyisessä sääntelyssä voidaan havaita olevan parannettavaa, minkä puolesta puhuu aihetta käsittelevä oikeuskäytäntö. Oikeuskäytännössä on noussut esiin tapauksia, joissa PerVL:n tässä tutkimuksessa käsiteltävät kohdat on todettu epäselviksi. Esimerkkinä korkeimman hallinto-oikeuden, KHO:n ennakkopäätös, jossa käsiteltiin sitä, onko perittävänä ollut oikeus kirjallisiin teoksiin PerVL 1 §:n mukaista omaisuutta.³ Tämä herätti kiinnostukseni ja lisäsi vakuuttuneisuuttani siitä, että uusi tutkimus tällä alueella voisi tuoda arvokasta tietoa ja täydentää olemassa olevaa tutkimuskenttää.

1.2 Tutkimuskysymykset ja menetelmät kysymyksiin vastaamiseksi

Tutkimuksen tavoitteena on pyrkiä vastaamaan seuraaviin kysymyksiin:

1. Millaista immateriaalioikeuksien perimisen ja lahjoittamisen verokohtelu on? Mistä erilainen verokohtelu johtuu - miksi laissa ei ole tarkkaa määritelmää?
2. Miten tehdään rajanveto siihen, onko saanto lahja vai ansiotuloa? - Onko sääntelyn rajat selkeät?

Tutkimuskysymyksiin pyritään vastaamaan perehtymällä kansalliseen oikeuskäytäntöön, oikeuskirjallisuuteen sekä muihin relevantteihin lähteisiin, kuten viranomaisten ohjeisiin ja asiantuntijoiden kirjoittamiin artikkeleihin. Tutkimus tulee olemaan osaltaan oikeusdogmaattinen, sillä tarkasteltavana tulee olemaan perintö- ja lahjaverolaki, sen

¹ Ks. HAO 20/0317/3.

² Oikeusministeriö, Oikeusturva-asiain neuvottelukunta, Tavoitteet ja tuotokset. <https://oikeusministerio.fi/hanke?tunnus=OM0626:00/06/07/2000>.

³ Ks. KHO:2004:55.

esityöt ja muut lait, jotka käsittelevät tutkimusta tukevia aiheita.

Oikeusdogmaattisen tutkimuksen perusteella pyrin selvittämään myös, miten tulevaisuudessa tässä tutkimuksessa esiin nousseet PerVL:n erityiskysymykset voitaisiin tulla mahdollisesti selvittämään ja määrittelemään, eli pyritään mahdollisesti tuomaan esille de lege ferenda -suosituksia.

Myös empiirisen oikeustutkimuksen näkökulmia tulen hyödyntämään, esimerkiksi tarkasteltaessani, miten tuomioistuimet ja viranomaiset ovat määritelleet PerVL 1 §:n mukaista omaisuutta arvioitaessa esimerkiksi immateriaalioikeuksien asemaa perintönä tai lahjana, sillä kuten tutkimuksen edetessä ilmenee, PerVL 1 §:n omaisuudelle ei ole tyhjentävää luetteloa. Tietoa lain soveltamisesta voidaan löytää KHO:n prejudikaateista sekä alempien oikeusasteiden päätöksistä, kuten hallinto-oikeuden päätöksistä. Tarkoituksena on luoda tutkimus, jossa yhdistetään metodeja lainopista sekä empiirinen näkökulma aiheeseen.⁴

Kansainvälinen oikeusvertailu on suurimmalta osalta poissuljettua, sillä esimerkiksi toisista Pohjoismaista vain Tanskassa on enää voimassa perintö- ja lahjaverotus⁵. Näin ollen perintö- ja lahjaverokäytäntöä Suomessa ei tulla vertaamaan suoraan toisen valtion käytäntöön, mutta EU-oikeudellinen näkökulma voidaan huomioida, jos se tukee tutkimusta muutoin.

1.3 Tutkimuksen rakenne

Tämä tutkimus alkaa yleisellä taustoituksella perintö- ja lahjaverovelvollisuuden muodostumisesta. Tässä osiossa käsittelen myös lain yleisiä määritelmiä verovapaille saannoille. Tämä antaa lukijalle tarvittavan perustiedon, jotta hän voi ymmärtää seuraavat osiot, syvennyttään tarkemmin tutkimuksen erityiskysymyksiin ja niiden aiheisiin. Seuraavassa osiossa keskitytään ensimmäiseen kysymykseen ja sitä tukevaan kysymykseen, jotka liittyvät immateriaalioikeuksiin ja niiden verokohteluun Suomessa. Tässä osiossa esitellään immateriaalioikeudet ja niihin liittyvä oikeuskäytäntö perintö- ja lahjaverotuksen näkökulmasta. Vertailun vuoksi käydään myös läpi

⁴ Määttä ym. 2012, s. 17–19 ja 23–25.

⁵ Garlo-Melakas 2021, Viisas raha, Oma talous, Kohti pohjoismaista perintö- ja lahjaveromallia? Suomi – sijoittamisen verotuksen kärkeä, <https://viisasraha.fi/Oma-talous/Kohti-pohjoismaista-perintö-ja-lahjaveromallia>.

immateriaalioikeuksien verokohtelua tuloverolain (1535/1992, TVL) puolella, sekä vertaillaan PerVL:n ja TVL:n omaisuuksien käsitteitä. Tämä tutkimuksen osa tarjoaa mahdollisimman tarkkan katsauksen aiheeseen ja avaa sen tämänhetkistä monimutkaisuutta.

Tämän jälkeen seuraavassa osassa tutkin oikeustapausten kautta sitä, miten rajanveto ansiotulon ja lahjan välille tehdään. Käyn aihetta läpi juuri oikeuskäytännön kautta siksi, jotta voin tarkemmin ymmärtää ja analysoida, miten tämä rajanveto toimii käytännössä. Tässä osiossa tarkastelen myös sitä, nouseeko sääntelyssä esiin epäselvyyksiä ja miten ne voitaisiin ratkaista. Myös tässä osassa tutkimusta on relevanttia nostaa esiin tuloverolain ja perintö- ja lahjaverolain suhde aihetta koskien.

Lopuksi esittelen tutkimuksen johtopäätökset. Tässä osiossa myös arvioin tutkimuksen tuloksia ja pohdin niiden merkitystä. Lisäksi nostan esiin mahdollisia de lege ferenda -suosituksia, jos sellaisia tutkimuksen perusteella on kehittynyt. Tämä osio tarjoaa loppusanat tutkimukselle ja antaa mahdollisuuden pohtia sen merkitystä.

2 PERINTÖ- JA LAHJAVEROVELVOLLISUUS SEKÄ VEROSTA VAPAAT SAANNOT

2.1 Perintöverovelvollisuuden muodostuminen

Perinnöllä tarkoitetaan omaisuuden siirtymistä joko perintökaaren (1965/40, PK) mukaisella järjestyksellä lakimääräisesti tai testamentin mukaisesti perilliselle. Oikeus kyseiseen omaisuuteen siirtyy perilliselle, kun perinnönjättäjä kuolee. Omaisuus saadaan hallintaan, kun perunkirjoitus ja perinnönjako on hoidettu. Perinnönsaajalle muodostuu verovelvollisuus perimänsä omaisuuden arvon perusteella, ja se alkaa, kun perinnönjättäjä kuolee (PerVL 1 ja 5 §). Perintöveron määrästä ja suorittamisesta säädetään perintö- ja lahjaverolain toisessa luvussa.

2.2 Perintöverosta vapaat saannot

PerVL 7 b §:n mukaisesti perintöveroa ei tarvitse suorittaa perinnönjättäjän tai hänen perheensä omistuksesta olleesta tavanomaisesta koti-irtaimistosta siltä osin kuin sen arvo on enintään 4000 euroa. Luonnollisen henkilön saama perintö voi olla verosta vapaa myös, jos perintöosuuden kokonaisarvoksi jää alle 20 000 euroa (PerVL 13 §). Jos perijällä on oikeus puoliso- tai alaikäisvähennykseen, voidaan tällöin saanto katsoa perintöverosta vapaaksi, jos perinnön arvo on yhteensä enintään vähennys + 20 000 euroa (alaikäisvähennys 60 000 euroa ja puoliso- tai alaikäisvähennys 90 000 euroa). Saannon verovapaus liittyykin useammin perijän oikeudelliseen asemaan kuin perittävän omaisuuden laatuun taikka arvoon⁶. Kuitenkin immateriaalioikeuksia perittäessä on omaisuuden laatu noussut esiin vaikuttavana tekijänä siihen, onko kyseinen saanto verovapaa vai ei.

2.3 Lahjaverovelvollisuuden muodostuminen ja lahjan käsite

PerVL 20 §:n mukainen verovelvollisuus alkaa siitä hetkestä, kun lahjansaaja on saanut lahjan lahjoittajalta haltuunsa. Jos yksi lahja annetaan useassa osassa, katsotaan se

⁶ Aarnio ym. 2020, s. 281–282.

yhdeksi lahjaksi⁷.

Lahjan käsitteelle ei löydy PerVL:n mukaista määritelmää. Käsitteelle on kuitenkin muodostunut siviilioikeudellisessa kirjallisuudessa tunnusmerkkejä, joiden avulla voidaan pyrkiä määrittelemään lahja myös lahjaverotuksen piirissä. Tunnusmerkit kuuluvat seuraavasti:

- 1) ”Varallisuutta siirtyy vastikkeetta henkilöltä toiselle.
- 2) Varallisuuden luovutuksen seurauksena antajan varallisuus vähenee ja vastaanottajan varallisuus lisääntyy.
- 3) Luovutustoimi on vapaaehtoinen.
- 4) Luovutukseen sisältyy lahjoitustahto.”

Nämä tunnusmerkit eivät silti tyhjentävästi määrittele kaikkia lahjaverotuksen alaisia toimia, kuten lahjanluonteista kauppaa.⁸

2.4 Lahjaverosta vapaat saannot

PerVL 19 §:ssa on eritelty saantoja, joista ei suoriteta lahjaveroa. Tällaisia saantoja ovat tavanomainen koti-irtaimisto, joka on tarkoitettu lahjansaajan tai hänen perheensä henkilökohtaiseen käyttöön ja jonka arvo ei ylitä 4000 euroa, kasvatukseen tai koulutukseen tai toisen elatukseksi tarkoitettut lahjat, joita ei voida käyttää mihinkään muuhun tarkoitukseen sekä muut lahjat, joiden arvo jää alle 4000 euroon. Jos alle 4000 euron arvoisia lahjoja saadaan kolmen vuoden kuluessa samalta lahjoittajalta useampi, niin että niiden yhteisarvo on vähintään 5000 euroa, muodostuu lahjojen yhteismäärästä verovelvollisuus, jolloin lahjojen yhteisarvo kumuloidaan.

Saantojen lahjaverovapaudessa voidaan huomata ero perintöverosta vapaisiin saantoihin nähden, sillä lahjoja on määritelty verovapaiksi niiden omaisuuslajin ja arvon perusteella. Toki myös tästä voidaan havaita viittaus lahjan saajan asemaan, esimerkiksi viittauksella siihen, että lahja on perheen käyttöön.

⁷ Puronen 2015, s. 397.

⁸ Ossa 2015, kohta 3.1.1. (Vierailtu 20.10.2023)

3 IMMATERIAALIOIKEUDET PERINTÖNÄ JA LAHJANA

3.1 Immateriaalioikeudet

Immateriaalioikeudet voidaan jakaa kahteen pääluokkaan: tekijänoikeuksiin ja teollisuusnoikeuksiin. Tekijänoikeuksiin luetaan oikeus luoviin teoksiin, kuten kirjoitukseen, valokuvaan, nauhoitteeseen tai muuhun tätä vastaavaan luovaan työhön. Teollisuusnoikeuksiin taasen luetaan verkkotunnus, maantieteelliset alkuperämerkinnät, patentti-, hyödyllisyysmalli-, malli-, tavaramerkki-, toiminimi-, integroidun piirin malli- ja kasvinjalostajan oikeus. Immateriaalioikeudet ovat lähtökohtaisesti kansallisia oikeuksia, eli niitä koskeva lainsäädäntö on kansallista ja niitä hakiessa tulee noudattaa kyseisen valtion hakuprosessia.⁹

Silti immateriaalioikeudet tunnustetaan ympäri maailmaa huomattaviksi oikeuksiksi ja niihin liittyen löytyy kansainvälistä lainsäädäntöä¹⁰. Immateriaalioikeuksista koskevan lainsäädännön yhdenmukaistaminen on kirjattu EU:n tavoitteisiin, minkä voi huomata EU:n sisäisestä sääntelystä, kuten Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen konsolidoidun version, (SEUT) 118 artiklasta:

”Sisämarkkinoiden toteuttamisen tai toiminnan yhteydessä Euroopan parlamentti ja neuvosto säätävät tavallista lainsäätämisyjärjestystä noudattaen toimenpiteistä, joilla luodaan eurooppalainen teollis- ja tekijänoikeuksien suoja yhdenmukaisen suojan varmistamiseksi unionissa ja joilla muodostetaan keskitetyt luvananto-, yhteensovittamis- ja valvontajärjestelmät unionin tasolla.

Neuvosto säätää erityistä lainsäätämisyjärjestystä noudattaen annetuilla asetuksilla eurooppalaista teollis- ja tekijänoikeuksien suojaa koskevista kielijärjestelyistä. Neuvosto tekee ratkaisunsa yksimielisesti Euroopan parlamenttia kuultuaan.”

Immateriaalioikeuksia ja aineetonta omaisuutta koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamista tukisi mitä luultavimmin myös niiden verokohtelun yhtenäistäminen. Niiden verokohtelun kansainvälisissä tilanteissa onkin havaittu

⁹ Haarman - Mansala 2012, s. 16–18.

¹⁰ Ks. Maailman kauppajärjestön teollis- ja tekijänoikeuksien kauppaan liittyviä näkökohtia koskeva TRIPS-sopimus.

aiheutuvan verotuksellisia ongelmia, esimerkiksi veronkiertoon liittyen. Yksittäisen verojärjestelmän sisällä ongelmien ei nähdä olevan yhtä suuria.¹¹ Kuitenkin jäljempänä tutkimuksessa nousee esiin se, että Suomessa immateriaalioikeuksien verokohtelu voisi kaivata myös selkeyttämistä, johon ehkä tulevaisuudessa voisi antaa suuntaa mahdollinen EU:n immateriaalioikeuksien lainsäädännön yhtenäistäminen.

Erilaisten immateriaalioikeuksien oikeudellisten raamien tueksi on säädetty siis kansallisia niitä koskevia yksittäisiä lakeja. Esimerkiksi tekijänoikeuslaki (404/1961, TLL), josta löytyy laajasti tietoa siitä, mitä kaikkea voidaan lukea tekijänoikeudelliseksi teokseksi. Toisena esimerkkinä voidaan nostaa esille tavaramerkkilaki (544/2019), jossa säädetään tavaramerkeistä ja lisäksi yhteisö- ja tarkastusmerkeistä. Tavaramerkkilain 101 § käsittelee EU-tavaramerkkiä, tämä on omiaan tukemaan sitä, että immateriaalioikeuksilla on ylikansallinen merkitys, joka tulisi huomioida niiden oikeudellisessa ja vero-oikeudellisessa kohtelussa.

3.2 Tavaramerkkioikeus lahjoituksen kohteena

Tapauksessa KHO:2016:5 oli kyse siitä, että pidetäänkö tavaramerkkioikeutta PerVL 1 §:n mukaisena omaisuutena. Lahjoittaja A oli pyytänyt asiasta Verohallinnolta ennakkoratkaisua. Verohallinto oli ennakkoratkaisussa tullut siihen tulokseen, että tavaramerkkien lahjoitus ei aiheuta lahjaverovelvollisuutta. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (VOVA) oli kuitenkin valittanut ennakkoratkaisusta hallinto-oikeuteen ja todennut, että tavaramerkit tulisi huomioida lahjaverotuksessa. Hallinto-oikeus oli puoltanut veronsaajien oikeudenvallontayksikön valitusta, perustaen päätöksensä PerVL 9.1 §:n mukaiseen perittävän omaisuuden arvostamiseen ja omaisuuden arvostamisen kautta muodostuvaan perintöveron määrään, jota sovelletaan PerVL 21 §:n mukaan myös lahjaan. Hallinto-oikeus katsoi, että lahjoitettavalla tavaramerkkioikeudella oli käypä arvo, joka oli omiaan luomaan lahjaverovelvollisuuden.

Asia siirtyi korkeimpaan hallinto-oikeuteen, kun A teki valituksen hallinto-oikeuden päätöksestä. A oli vedonnut valituksessaan Verohallinnon 21.20.2014 julkaisemaan ohjeeseen, joka perustuu KHO:n prejudikaatteihin, joissa tekijänoikeuksia ei pidetty perintöverotuksessa sellaisena omaisuutena, josta tulisi suorittaa perintöveroa, eli toisin

¹¹ Knuutinen 2016, s. 5–6.

sanoen tekijänoikeudet eivät lukeutuneet PerVL 1 §:n mukaiseen omaisuuteen. Näistä prejudikaateista on esimerkkinä tapaus KHO 2004:55, jonka käyn myöhemmässä osassa läpi tarkemmin. Teollisuusnoikeudet, kuten tavaramerkit, luetaan immateriaalioikeuksiin, joihin myös tekijänoikeudet kuuluvat. A vetosi, että samankaltaisten oikeuksien erilainen verokohtelu ei olisi sallittua.

VOVA katsoi, että tällaisia lahjoja ei ollut lainsäädännössä suljettu verotuksen ulkopuolelle sekä että immateriaalioikeudet ovat luonteeltaan erilaisia, jolloin niiden kohtelu verotuksessa ei välttämättä ole kaikissa tapauksissa sama. Verohallinnon ohjeen mukaan yritysvarallisuuden luettavilla immateriaalioikeuksilla katsotaan olevan perintö- ja lahjaverotuksessa huomioon otettava varallisuusarvo. Verohallinnon 19.12.2022 antamassa ohjeessa kohdassa 5 käsitellään immateriaalioikeuksien arvostamista perintö- ja lahjaverotuksessa. Kohdan ohjeistus perustuu KHO:n prejudikaatteihin, eli ohjettakaan ei ole luotu suoraan lainsäädännön pohjalta. Ohjeesta käy ilmi, että edelleen on tapauskohtaista ja immateriaalioikeuksien erilaisista ominaisuuksista riippuvaista, että luetaanko ne PerVL 1 §:n mukaiseen verovelvollisuuden aiheuttavaan omaisuuteen.¹²

Korkein hallinto-oikeus puolsi hallinto-oikeuden aiempaa päätöstä perustellen päätöstään viitaten PerVL 1 §:n mukaiseen omaisuuden käsitteeseen ja siihen, kuinka perintö- ja lahjaverolaissa ei tarkemmin eritellä kyseisen pykälän omaisuuden käsitettä. KHO mainitsi myös, ettei PerVL sisällä nimenomaan tavaramerkkejä koskevaa säännöstä. Tästä voimme huomata, että KHO:n tulkitsessa lakia sen sanamuodon mukaisesti, ei laista löydy tapausta vastaavaa säännöstä. Käyttäen tätä lain sanamuotoista tulkintaa vahvasti velvoittavana oikeuslähteenä ja lisäksi kyseistä prejudikaattia heikosti velvoittavana oikeuslähteenä jatkossa, ajautuu KHO luultavasti perustelemaan vastaavia saantoja myös jatkossa perintö- ja lahjaverolain mukaisen verovelvollisuuden luovana omaisuutena¹³.

3.3 Tekijänoikeus perinnön kohteena

Tapauksessa KHO:2004:55, johon jo aiemmin tässä tutkimuksessa viittasin, käytiin läpi tilannetta, jossa henkilö X:n kuoleman jälkeen tehdyssä perukirjassa ei oltu mainittu

¹² Verohallinto, Irtaimen omaisuuden arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa, Immateriaalioikeudet. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/152974/irtaimen-omaisuuden-arvostaminen-perinto--ja-lahjaverotuksessa/#5-immateriaalioikeudet>.

¹³ Ks. Oikeustapausten perustelusta ja oikeuslähteiden etusijajärjestyksestä ja painoarvosta suomalaisessa oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa. Huovila 2005/2006 s. 22–25.

tekijänoikeuksia perinnönjättäjän varoihin, vaikka hänellä oli voimassa olevia kustannussopimuksia kustannusosakeyhtiön kanssa. Myöskään verovirasto ei ollut huomionnut kustannussopimuksia perintöverotusta laskiessaan. Veroasiamiehen mukaan X:n tekijänoikeudet olisi tullut lukea perinnönjättäjän varoihin ja arvostaa ne käyvän arvon mukaisesti. Verotuksen oikaisulautakunta oli hylännyt tämän vaatimuksen. Hallinto-oikeus oli hyväksynyt veroasiamiehen valituksen ja perusteluissaan PerVL 1 §:ään viitaten päättänyt, että veroviraston tulee käsitellä asia uudelleen.

Veroviraston ja verotuksen oikaisulautakunnan aiemmat päätökset perustuivat hyvin vanhaan oikeuskäytäntöön, jo tapauksen aikaan yli 40 vuotta vanhaan ratkaisuun KHO 1960 I 13. Ratkaisussa korostettiin, ettei näin vanhalla ennakkopäätöksellä ole enää kunnollista arvoa, sillä yhteiskunta, informaatioteknologia ja markkinaolosuhteet ovat tässä ajassa ehtineet kehittyä huomattavasti. Asian tiimoilta todettiin, että tekijänoikeus on immateriaalioikeus ja se tulee katsoa disponoitavissa olevaksi irtaimeksi omaisuudeksi.

TLL 41 §:n mukaan tekijän kuoltua sovelletaan tekijänoikeuteen avio-oikeutta, perintöä ja testamenttia koskevia säännöksiä. Koska tekijänoikeus on luovutettavissa oleva oikeus, se voidaan myös periä. Tekijänoikeus täten kuuluu kuolinpesän varallisuuteen ja on ilmoitettava perukirjassa. Vanhan korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun KHO 1960 I 13, joka ei huomionnut tekijänoikeutta pesän varoina, todettiin olevan ristiriidassa siviilioikeuden ja vero-oikeudellisen kirjallisuuden kanssa. Lisäksi nostettiin esiin, että tekijänoikeuden lahjoittaminen on oikeuskirjallisuudessa arvioitu lahjaverotuksenalaiseksi luovutustoimeksi, joten se tulisi ottaa huomioon myös perintöverotuksessa.

Jo 1960 KHO totesi, että immateriaalioikeudet ovat merkittäviä varallisuus-oikeuksia, eikä niitä voida jättää verotuksen ulkopuolelle. Käsiteltävästä tapauksesta KHO:2004:55 on kulunut jo miltei 20 vuotta, mutta kuten jo aiemmin huomasimme, ei immateriaalioikeuksien merkittävyyttä ole huomioitu tarpeeksi perintö- ja lahjaverolaissa, sillä niiden lahjoittaminen ja periminen onnistuu edelleen verovapaana lainpuitteissa, koska laissa ei ole tyhjentävää luetteloa sille, mikä kaikki lukeutuu PerVL 1 §:n mukaiseen omaisuuteen, eli myöskään immateriaalioikeuksille ei ole määritelty kunnollisesti perintöarvoa. KHO viittasi tämänkin tapauksen ratkaisussa kyseisen lainkohtaan ja siihen, miten siinä tai muuallakaan kyseisessä laissa ei tarkemmin

määritellä veron kohteena olevaa omaisuutta.

KHO päätyi kuitenkin ratkaisemaan tapauksen niin, että tekijänoikeuksia ei luettu sellaiseksi omaisuudeksi, josta tulisi perintö- ja lahjaverolain 1 §:n nojalla suorittaa perintöveroa, sillä myös varallisuusverotuksessa vastikkeetta hankittu tekijänoikeus jää verotuksen ulkopuolelle. Ratkaisun voidaan todeta olevan mielenkiintoinen, etenkin kun aiemmin tapauksessa viitattiin siihen, että tekijänoikeuden luovutus lahjana kuitenkin luo lahjaverovelvollisuuden. Lahjahan on myös vastikkeettomasti saatu. Ratkaisussa todettiin myös, että oikeus- ja verotuskäytäntö tekijänoikeuksien perintöverotuksen suhteen on vakiintunutta, ja sen on katsottu jäävän verotuksen ulkopuolelle. Tähän pitkäaikaiseen käytäntöön ei oltu katsottu tarpeelliseksi puuttua lainsäädäntöteitse. Näin tilanne jatkuu edelleen, vaikka tilanteeseen voisi olla oleellista puuttua lainsäädännön muuttamisella, kuten jo aiempien tosiseikkojen valossa todettiin.

Suomessa vallitsee oikeudellinen päätöksenteko, joka perustuu kirjoitetun lain vahvaan velvoittavuuteen, kun taas prejudikaattien velvoittavuus on heikko ja niitä voidaan luonnehtia lakia täydentäväksi oikeuslähteiksi.¹⁴ Se, että oikeuskäytäntö on vakiintunutta, ei tulisi olla perustelu, joka ajaa lainmukaisuuden perusteen ohi. KHO 2004:55 ratkaisusta eri mieltä ollut hallintoneuvos Talikka lausui vastaavanlaisen argumentin:

”Korkein hallinto-oikeus on täysistuntoratkaisussaan KHO 1960 I 13 katsonut, että perillisille siirtynyttä oikeutta vainajan sävellysteoksiin ei ollut pidettävä sellaisena omaisuutena, josta perintö- ja lahjaverolain 1 §:n nojalla oli suoritettava perintöveroa. Verotuskäytännössä näyttäisi sen jälkeen noudatetun tuota korkeimman hallinto-oikeuden enemmälti perustelematta jäänyttä laintulkintaa.”

Vaikkakin prejudikaateilla on tärkeä rooli tulkinnanvaraisten lakien tulkinnassa, ei prejudikaattien olemassaolon tulisi olla syy, jonka vuoksi laki jätetään vuosikymmenien ajaksi tulkinnanvaraiseksi, vaan niiden pohjalta tulisi nähdä mahdollinen ratkaisu sille, miten lakia voitaisiin muokata helpommin tulkittavaksi. Etenkin, kun kyseessä on verolaki, joka koskettaa monia luonnollisia henkilöitä jossain elämän vaiheessa, tulisi lain olla helpommin tulkittavissa ja yhdenvertainen. Tekijänoikeuden lahjana saamisen ja perimisen erilainen verokohtelu tulisi täsmentää.

¹⁴ Määttä ym. 2012, s. 8–9.

3.4 Suhde tuloverotukseen

3.4.1 Aineettomat oikeudet tuloverotuksessa

Tuloverolain 52 §:n mukaisesti eräät aineettomiin oikeuksiin perustuvat korvaukset muodostuvat tuloverovelvollisuuden:

”Verovelvollisen saama korvaus patentista, tekijänoikeudesta tai muusta niihin verrattavasta oikeudesta on veronalaista pääomatuloa, jos oikeus on saatu perintönä tai testamentilla taikka hankittu vastiketta vastaan ja muutoin ansiotuloa.”

Tämä voi olla omiaan selittämään, miksi esimerkiksi juuri tekijänoikeus voi olla verosta vapaa, sillä siitä saaduista mahdollisista tulosta tulee jatkossa suorittaa pääomatulolajin veroa. Kuitenkin tämäkin lainkohta kuulostaa hieman ristiriitaiselta siten, että sen perusteella saadun tavaramerkkioikeuden tulot ovat lahjansaajan ansiotuloa. Tällöin lahjana saatua tavaramerkkioikeutta verotetaan perintö- ja lahjaverolain mukaisesti ja sen käyttöoikeuden myynnistä saatua tuloa tuloverolain mukaisesti ansiotulona, kuitenkin perintönä saatu tekijänoikeus on perintö- ja lahjaverosta vapaa, mutta siitä saatu tuotto on tuloverolain mukaista pääomatuloa. Täten näiden kahden immateriaalioikeuden verokohtelu on hyvin erilaista riippuen niiden saannosta.

Perusteluna tähän erilaiseen verokohteluun on tuloverolain esitöiden mukaan se, että ansiotulon luonteista korvausta ei pystyittäisi muuttamaan pääomatuloksi lahjoittamalla esimerkiksi tavaramerkkioikeutta jollekin, joka kuuluu lahjoittajan lähipiiriin.¹⁵ Tämä perustelu on ymmärrettävä ottaen huomioon, että sillä on luultavasti pyritty veronkierron estämiseen. Kuitenkin immateriaalioikeuksien määrän kasvun vuoksi voisi olla aiheellista tarkastella, onko tällainen järjestelmä verotuksessa reilu, sillä se ei huomioi kuin saantojen verotusta tuloverolain puolella, joten erilainen verokohtelu PerVL:n puolella on tässä jätetty arvioimatta.

Esimerkiksi asunto-osakkeen saaminen lahjana tai perintönä muodostaa kiistattomasti perintö- tai lahjaverovelvollisuuden, ja lisäksi, jos saaja laittaa asunnon esimerkiksi vuokralle, tulee hänen maksaa saamistaan vuokratuloista tuloverolain mukaista

¹⁵ HE 200/1992 vp, s. 39.

pääomatuloa. Tulo ei siis myöskään muutu ansiotuloksi riippuen saannon luonteesta. Mikä erottaa arvokkaan tekijänoikeuden tässä tapauksessa asunto-osakkeesta? KHO totesi jo tapauksen KHO 2016:5 tiimoilta, että aineetonta omaisuutta ei voida jättää perintö- ja lahjaverotuksen ulkopuolelle vain sen arvostamiseen liittyvien vaikeuksien vuoksi. Tekijänoikeus kuitenkin luetaan aineettomaksi oikeudeksi kuten tavaramerkkikin, vaikka niiden ominaisuudet eroavat hieman toisistaan.

3.4.2 Omaisuuden käsite tuloverotuksessa

Jo aiemmin olen todennut, että omaisuuden käsite ei ole perintö- ja lahjaverolaissa selkeä. Sille, mitä kaikkea omaisuuteen luetaan, ei ole tyhjentävää tai esimerkkiä antavaa luetteloa. Tämän olen havainnut tutkimalla lakia ja sen esitöitä sekä alan kirjallisuutta. Omaisuuden käsitteen määritelmän puutteellisuuden PerVL:n puolella ei ole kuitenkaan aiemmin koettu yleisesti aiheuttavan tulkintaongelmia, vaan tulkintaongelmat perustuvat enemmän omaisuuden arvostamiseen.¹⁶ Tässä tutkimuksessa aiemmin havaittu kuitenkin puhuu sen puolesta, että omaisuuden käsitteen tarkentamiselle PerVL:ssa voisi olla tarvetta. Vertailun vuoksi voidaan tutkia omaisuuden käsitettä tuloverolain puolella.

TVL:n puolella omaisuuden käsite nousee esiin etenkin kolmannen osan toisessa luvussa, jossa käsitellään pääomatulon veronalaisuutta. 32 §:ssä mainitaan esimerkiksi, että TVL:n mukaisen verovelvollisuuden luo omaisuuden tuotto ja omaisuuden luovutuksesta saatu tuotto. Jäljempänä lain toisessa luvussa, käsitellään melko laajasti näitä erilaisia erinä, jotka luetaan omaisuudeksi ja joista muodostuu verovelvollisuus, mikäli ne rinnastetaan perintö- ja lahjaverolain omaisuuden määritelmään. Myös esimerkiksi pykälä 45, joka käsittelee luovutusvoittojen veronalaisuutta, tuo esille omaisuuden käsitettä TVL:n puolella. Molempiin mainittuihin pykäliin viitataan myös laajasti oikeuskäytännössä, jolloin omaisuuden käsite TVL:n puolella on tarkentunut entisestään, koska lain lisäksi myös vakiintuneesta oikeuskäytännöstä löytyy tukea sen määrittelyyn¹⁷.

Myös lain esitöitä tutkiessa voidaan havaita, että omaisuutta, jonka luovutus tai siitä saadut tuotot luovat tuloverovelvollisuuden, on käsitelty melko laajasti¹⁸. PerVL 1.1 §:n

¹⁶ Urpilainen 2016, Tavaramerkit lahjaverotuksessa – KHO 2016:5, Tausta.

¹⁷ Ks. esimerkiksi KHO:2022:81, jossa omaisuuden luovutusta ja luovutusvoittoa tarkastellaan viitaten 32 ja 45 §:iin.

¹⁸ Ks. HE 275/2018 vp, s. 47–54. Sisältää yksityiskohtaisia perusteluja siitä, mitä kaikkea tulisi tuloverolain pykälissä huomioida veronalaisena tulona, jota omaisuuden perusteella saa.

mukaiselle omaisuuden käsitteen tarkentamiselle voisi ottaa mallia tästä, miten tarkasti tuloverolaissa on käsitelty erilaisia omaisuuslajeja. Etenkin, kun aiemmin havaitun pohjalta monesti PerVL 1.1 §:n mukaisen omaisuuden määrittelyssä vakiintunut oikeuskäytäntö nousee yhdeksi suurimmaksi perusteeksi sille, mitä tähän omaisuuteen luetaan. Tämän pohjalta on todettava, että omaisuuden käsitteen tulisi tulla helpommin esille ilman, että täytyy ensin tutkia kansallista oikeuskäytäntöä. Tämä mahdollinen muutos olisi omiaan selkeyttämään myös immateriaalioikeuksien asemaa perintö- ja lahjaverolain 1.1 §:n mukaisena omaisuutena.

3.5 Sääntelyn taustaa ja tulevaisuuden näkymiä

Verohallinnon puolelta löytyy ohjeita perintö- ja lahjaveroasioissa, mutta suuri osa ohjeista käsittelee saannon arvostamista ja maksuohjeita, vaikka osion yläotsikko on ”Omaisuus”. Esimerkiksi lahjoihin liittyen todetaan, että lahjaveroa tulisi maksaa kaikenlaisista lahjoista, kuten rahalahjoista, arvopapereista, rahasto-osuuksista, asunto-osakkeista, kiinteistöistä, autoista ja lahjana saaduista eläimistä ja arvoesineistä.¹⁹ Tämän luettelon voisi mieltää aika suppeaksi, eikä se yksinään huomioi esimerkiksi immateriaalioikeuksia, vaikka näihin liittyen löytyykin jo aiemmin mainittu Verohallinnon ohje.

Tutkiessani perintö- ja lahjaverolain esitöitä havaitsin, että ei lain 1.1 § mukaiselle omaisuudelle tosiaan löydy kattavaa perustelua tai esimerkiksi selkeää luetteloa siitä, mitä kaikkea tähän omaisuuteen voisi lukeutua. Lain esitöitä tutkiessa voidaan havaita, että tätä lainkohtaa ei ole muokattu lain alkuperäisestä muodosta, eli PerVL 1.1 § on samassa muodossa kuin se oli vuonna 1940, kun nykyinen perintö- ja lahjaverolaki säädettiin. Perintö- ja lahjaverolain 1.1 §:lle ei löydy varsinaisesti perusteluja myöskään hallituksen esityksestä, HE 59/1940 vp, jossa sen nykyinen muoto on ehdotettu ja päätetty. Ennen tätä oli myös 1921 vuonna säädetty perintö- ja lahjaverolaki, perittävän ja lahjoitettavan omaisuuden käsite on siis ainakin jo yli 100 vuotta tunnettu käsite laissa.²⁰

Vuodesta 1940 maailma on kokenut merkittäviä muutoksia, erityisesti teknologian ja

¹⁹ Verohallinto, Henkilöasiakkaat, Omaisuus, Lahjavero, Milloin pitää maksaa lahjaveroa? <https://www.vero.fi/henkiloasiakkaat/omaisuus/lahja/milloin-pitaa-maksaa-lahjaveroa/>. (Vierailtu 20.12.2023).

²⁰ HE 59/1940 vp, s. 1–5.

immateriaalioikeuksien alueella. Etenkin immateriaalioikeuksien määrän voidaan nähdä kasvavan, sillä digitalisaatio vauhdittaa erilaisten aineettomien oikeuksien lisääntymistä ja uusia muotojen kehittymistä²¹. Niiden merkittävyyden puolesta puhuu myös aiemmin mainittu EU:n kanta immateriaalioikeuksien sääntelyyn sekä käytäntöjen kansainvälinen merkitys.

On tärkeää tarkastella nyky-yhteiskunnan piirteitä ja huomioida, miten perintö- ja lahjaverolain soveltaminen immateriaalioikeuksien saralla ei välttämättä vastaa nykyistä taloudellista todellisuutta. Immateriaalioikeuksien ja aineettomien oikeuksien kasvu on ollut huomattava, ja tämä kehitys tulisi heijastua myös verolainsäädännössä. Täten voimme havaita mahdollisen aukon lainsäädännössä, ja perintö- ja lahjaverolaki voi kaivata muutosta asian tiimoilta. Esimerkiksi listaus aineettomista oikeuksista, joiden lahjoitus tai periminen synnyttää verovelvollisuuden, voisi olla sopiva lisäys lakiin. Yksi konkreettinen esimerkki voisi olla digitaalisen sisällön tuottamiseen ja jakamiseen luotu mediakanava, kuten YouTube-kanava.

Nykyään monet ihmiset luovat ja ylläpitävät merkittäviä määriä digitaalista sisältöä, joka voi olla arvokasta ja tuottaa paljon tuloja. YouTube-kanavan periminen tai lahjaksi saaminen voi olla huomattava tulonlähde, joka voi jopa ylittää perinteisten omaisuusmuotojen arvon. Lisäksi tällaisella kanavalla voi olla vahva brändiarvo ja laaja seuraajakunta, mikä tekee siitä taloudellisesti merkittävän perintökohteen.²²

Tarkasteltaessa YouTube-kanavaa ja -videoita omaisuutena voidaan niissä havaita sekä teollisuus oikeudellisia piirteitä (kuten kanavan nimi) että tekijänoikeudellisia piirteitä.²³ Selkeämmin YouTube-videosta havaitaan tekijänoikeudellisia Aspekteja, ja se voidaankin katsoa tekijänoikeudella suojatuksi teokseksi.²⁴ Tämän kaltainen omaisuus voi olla omiaan haastamaan KHO:n prejudikaatteihin perustuvaa tulkintalinjaa, jossa tekijänoikeus ja tavaramerkki ovat asetetut erilaiseen verotukselliseen asemaan.²⁵

²¹ Aineettomat oikeudet ovat muutakin kuin patenttisalkku – eikä IP-strategia ole vain yhden yksikön asia. <https://www.aaltoee.fi/aalto-leaders-insight/2020/aineettomat-oikeudet-ovat-muutakin-kuin-patenttisalkku-eika-ip-strategia-ole-vain-yhden-yksikon-asia>. (22.10.2023)

²² Ks. Vento 2023, Kauppalehti, Nämä suomalaiset tienaaavat YouTubella jopa miljoonia euroja – Katso lista. <https://www.kauppalehti.fi/uutiset/nama-suomalaiset-tienaavat-youtubella-jopa-miljoonia-euroja-katso-lista/1170b9a8-b313-4d0d-b79d-5f446646a253>. (Vierailtu 14.11.2023).

²³ Haarman - Mansala 2012, s. 16–18.

²⁴ Metadata ja tekijänoikeuslaki, Selvitys videosisällönjakopalveluiden sisällönhallintajärjestelmien näkökulmasta, YouTube s. 16. <https://ipruc.fi/wp-content/uploads/Metadata-ja-tekijanoikeuslaki-1.pdf>.

²⁵ Urpilainen 2016, Tavaramerkit lahjaverotuksessa – KHO 2016:5, Ratkaisun arviointia.

Perinteisten omaisuusmuotojen, kuten esimerkiksi asunto-osakkeiden tai rakennusten, perintö- ja lahjaverosäätely on selkeämpää, ja niihin liittyen löytyy paljon yksiselitteisiä ohjeita²⁶. Verolainsäädännön tulisi siksi ottaa yhtä lailla huomioon immateriaalioikeuksien arvo, jotta perintö- ja lahjaverotus olisi oikeudenmukaista ja vastaisi nykyajan taloudellista todellisuutta. Mahdolliset päivitykset lainsäädäntöön voisivat sisältää tarkennuksia ja määritelmiä, jotka kattavat immateriaalioikeudet ja muut modernit omaisuusmuodot, jotta ne otettaisiin asianmukaisesti huomioon perintöverotuksessa.

Voi olla myös oleellista tutkia, aiheuttaako joidenkin immateriaalioikeuksien verovapaus oleellista verotulojen menetystä valtiolle tai voiko niiden erilainen kohtelu olla jopa vastoin yhtä verotuksen peruseriaatetta, eli yhteneväisen verokohtelun periaatetta, joka on kirjattu Lain verotusmenettelystä (VML, 1558/1995) 26.1 §:ään.

²⁶ Ks. Verohallinto, Ohjeet, Syventävät vero-ohjeet, Kiinteistö- ja asunovarallisuuden arvostaminen perintö ja lahjaverotuksessa. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/152978/kiinteisto-ja-asunovarallisuuden-arvostaminen-perinto--ja-lahjaverotuksessa/>. (Vierailtu 14.11.2023)

4 LAHJA VAI ANSIOTULO

4.1 Verovapaa työsuhde-etu, lahja vai ansiotulo

Henkilön ollessa työsuhteessa voi työnantaja työsuhteen aikana tarjota erilaisia tavallisia henkilökuntaetuja, joiden verotuksellinen luonne on määritelty TVL 69.1 §:ssä. Lainkohta sisältää luettelon, jossa on listattuna tavanomaisia etuja, joita voidaan pitää kohtuullisina ja näin ollen niitä voidaan tarjota ilman veroseuraamuksia. Lista ei ole kuitenkaan tyhjentävä, ja oikeuskäytännössä on noussut esiin tilanteita, jolloin on jouduttu oikeudellisesti punnitsemaan, sopiiko saanto arvonsa ja luonteensa perusteella tavanomaisiin työsuhde-etuihin ja jos ei sovellu, onko sen todellinen luonne palkkaan rinnastettava tulo tai PerVL 18 §:n mukaisesti lahja, josta tulee suorittaa lahjaveroa. Itse työsuhde-etua ei ole oikeuskäytännössä jouduttu rinnastamaan suoraan lahjaan, vaan jos työsuhde-edun havaitaan olevan jotain muuta kuin tavanomainen, siirtyy punninta yleensä suoraan siihen, onko saanto PerVL:n mukainen lahja vai TVL:n mukaista ansiotuloa.

Tuloverolain 61 §:stä löytyy ansiotulon käsite. Sen mukaisesti ansiotuloksi luetaan muu tulo kuin TVL:n mukainen pääomatulo. Lisäksi veronalaiseksi ansiotuloksi luonnehditaan esimerkiksi työsuhteen perusteella saatua palkkaa ja siihen rinnastettavaa tuloa, eläkettä ja muita näiden tulojen sijaan saatuja etuuksia tai korvauksia. Lisäksi tuloverolain neljäs luku sisältää laajasti tietoa ansiotuloon luettavista saannoista ja niiden verokohtelusta.

Useammin selvittämättömät tulot katsotaan oikeuskäytännössä verotettavaksi tuloveron puolella, vaikka tulot olisivat tulleet lahjan muodossa (VML 30 §). Tapauksessa KHO 1994 B 558 punnittiin henkilön selvittämättömien omaisuuden saantojen veroluokkaa lahjaveron ja tuloveron välillä. Henkilö A oli ilmoittanut saaneensa 30.000 markkaa lahjana, mutta hänen omaisuutensa oli arviolta kasvanut miltei 90.000 markalla. KHO totesi tapauksessa, että selvittämätön omaisuuden lisäys tulee verottaa tulon ja omaisuuden verottamista koskevan verotuslain - eli tuloverolain mukaan. Perintö- ja lahjaverolaisissa ei ollut vastaavaa säännöstä koskien selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotusta. Näin ollen vain aiemmin ilmoitettu 30.000 markan saanto verotettiin perintö- ja lahjaverolain mukaisesti ja loppusaanto 60.000 markkaa verotettiin

tuloverolain mukaisesti.

Ratkaistaessa suorituksen verotuksellista luonnetta tulee huomioida, miksi suoritus annettiin ja kenen etujen vuoksi sekä suorituksen laatu ja hankintahinta. Etenkin merkkipäivälahjojen kohtuullisuutta on oikeuskäytännössä punnittu. Lahjan katsotaan olevan veronalainen, jos sen arvo ei ole kohtuullinen. Kohtuullisuutta voidaan mitata kuukausipalkan suuruudella, kohtuullisena voidaan nähdä lahjansaajan 1–2 viikon bruttopalkkaa vastaava lahja. Vähäisten lahjojen, kuten joululahjojen, joita ei anneta rahana tai siihen verrattavina suorituksina, verovapaus on yleensä selkeämpää.²⁷

Lahja voidaan myös katsoa palkkaan rinnastettavaksi, jolloin sen seurauksena tulee suorittaa tuloveroa. Tuloverotus voidaankin nähdä työsuhteessa saatavien tulojen ensisijaisena verotuksen muotona perintö- ja lahjaveroon nähden, vaikka tulo olisi ollut lahjan muodossa.²⁸ Tämä ei kuitenkaan ole suoraviivaista, ja oikeuskäytännössä on noussut esiin useita tapauksia, joissa on punnittu sitä, onko saanto PerVL 18 §:n mukainen lahja vai ansiotuloa.

4.2 Rajanvetoa lahjan ja ansiotulon välille

4.2.1 Sukupolvenvaihdoshuojennuksen vaikutte

Tapauksessa KHO:2014:5 ratkottiin sitä, oliko suunnatun alihintaisen osakeannin johdosta saatavaa etu katsottava lahjaverotuksen alaiseksi lahjaksi vai työsuhteeseen perustuvaksi ansiotuloksi. Ravintola-alalla toimiva yhtiö A Oy:n osakkaina olleet puoliset halusivat järjestää ravintolan ravintolapäällikkö B:lle suunnatun osakeannin, jotta hänet voitaisiin sitouttaa jatkamaan yhtiön toimintaa, kun omistajapariskunta alkaisi vähentämään työmääräänsä ja lopulta jäisi kokonaan pois yhtiön toiminnasta. Tarkoituksena oli siis suorittaa vaiheittainen sukupolvenvaihdos. Sukupolvenvaihdoksella tarkoitetaan tilannetta, jossa yrityksen omistussuhteet muuttuvat. Yrityksen toimintaa siis siirtyy jatkamaan joku muu henkilö. Se, että yritystä siirtyisi jatkamaan lähisukulainen, ei ole enää relevantti oletus, vaan usein jatkajaksi voidaankin katsoa sopivan juurikin esimerkiksi yrityksen työntekijä.

²⁷ Puronen 2015, s. 308–316.

²⁸ Puronen 2015, s. 315.

Sukupolvenvaihdokset toteutetaan tapauskohtaisesti, ja ne vaativat suunnittelua ja mahdollisten ongelmien, kuten taloudellisten ja verotuksellisten, ratkaisua.²⁹

Tässä tapauksessa B sai oikeuden merkitä 20 A Oy:n osaketta yhteensä 180 osakkeen osakekannasta. Osakkeista maksettava hinta vastasi 57 prosenttia osakkeiden käyvästä hinnasta. Ravintolan omistajapariskunnan osakkeiden omistusosuudet eivät KHO:n mukaan muuttuneet merkittävästi, jolloin B:n edun katsottiin lukeutuvan työsuhteeseen perustuvaksi ansiotuloksi. Asiaan oli aiemmin haettu B:n toimesta verovirastolta ennakkoratkaisua siitä, että soveltuuko tähän alihintaiseen osakkeiden merkintään perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdosta koskevat huojennussäännökset. Nämä säännökset on kirjattu kokonaisuudessaan PerVL 55 §:ään. PerVL 55.1 §:

”Perintö- tai lahjaverosta jätetään verovelvollisen Verohallinnolle ennen verotuksen toimittamista tekemästä pyynnöstä osa maksuunpanematta, jos:

- 1) veronalaiseen perintöön tai lahjaan sisältyy maatila, muu yritys tai osa niistä;
- 2) verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä; ja
- 3) edellä 1 kohdassa tarkoitettu maatilasta, muusta yrityksestä tai niiden osasta määrätyn perintö- tai lahjaveron suhteellinen osa koko verosta on suurempi kuin 850 euroa.”

Tästä voidaan todeta, että perintö- ja lahjaverosta jätetään verovelvollisen pyynnöstä osa maksuunpanematta, jos PerVL 55.1 § toisen kohdan mukaan verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä. Lahjoituksen saajan eli B:n oli tarkoituksena jatkaa yritystoimintaa tämän lainkohdan mukaisesti.

Verovirasto katsoi ennakkoratkaisussaan, että B:n saama mahdollinen etu ei ole PerVL:n alainen lahja, vaan se lukeutuisi tuloverolain 29 §:n mukaiseksi etuudeksi, joka katsotaan tuloverolain 66 §:n mukaisesti ansiotuloksi. TVL 66.1 §:n mukaisesti ansiotuloksi luetaan työsuhteeseen perustuva etu merkitä yhteisön osakkeita niiden käypää hintaa matalampaan hintaan. Etu luetaan veronalaiseksi, mikäli osakkeen tai osuuden hinnan

²⁹ Immonen - Lindgren 2017, s.15–16.

alennus on yli 10 prosenttia osakkeen tai osuuden käyvästä hinnasta. Myös jos etu ei ole enemmistön henkilöstöstä käytettävissä, luetaan saatu alennus kokonaisuudessaan veronalaiseksi tuloksi.

Verotoimisto totesi, että B:n työskennellessä A Oy:ssä osakeannin tarkoituksena on hänen sitouttamisensa yhtiöön, hänen katsotaan saavan rahanarvoinen etu, joka perustuu tähän työsuhteeseen. Sitouttaminen voi liittyä työntekijän sitouttamiseen yhtiöön tai siihen, että sitouttamisen avulla pyritään varmistamaan yritystoiminnan jatkuminen. Sitouttamisen verokohtelun selkeyttämistä on korostettu oikeuskirjallisuudessa.³⁰ B teki ennakkopäätöksen johdosta valituksen hallinto-oikeuteen. HAO hylkäsi valituksen, viitaten aiemmin mainittuihin TVL 29 §:ään ja TVL 66.1 §:n säännökseen. Päätöstä perusteltiin sillä, että B ei ole sukua A Oy:n omistajille, joten osakeanti lukeutuu palkkioksi pitkäaikaisesta työpanoksesta ja B:n sitouttamiseksi yhtiöön. Esille nostettiin myös aiemmin havaittu tieto siitä, että tuloverotus on lahjaverotukseen nähden ensisijainen verotuksen muoto³¹.

B pyysi luvan valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen, sillä hän katsoi, että etu tulisi katsoa PerVL:n mukaiseksi lahjaksi, johon tulisi soveltaa lain 55 §:n sukupolvenvaihdosta koskevia huojennuksia. PerVL 57 §:n mukaan yrityksestä tulee omistaa vähintään kymmenesosa, jotta PerVL 55 §:n säännöksiä voitaisiin soveltaa tapaukseen. Tämä ehto täyttyisi, sillä B:n oli tarkoitus lunastaa 10 prosenttia koko osakekannasta. Etua ei tulisi katsoa palkkioksi työstä, koska hän joutuisi maksamaan niistä yhteensä 70 000 euroa, ja B on saanut työstään koko ajan palkkaa.

Perusteluissa nostettiin myös esille se, että perintö- ja lahjaverolaissa ei rajata huojennukseen oikeutettuja henkilöitä sukulaissuhteen perusteella, vaikkakin tuloverolaissa näin on. Tämän perusteella lahjaverotuksessa huojennusta voitaisiin soveltaa siitä huolimatta, että sukulaissuhdetta luovuttajiin ei ole. Myös veronsaajien oikeudenvälvontayksikkö totesi, että PerVL 55 §:n mukaisen sukupolvenvaihdoshuojennuksen saamiseksi ei edellytetä sukulaissuhdetta, mutta se ei silti suoraan tarkoita, että tällaiset lahjoitusoikeustoimet katsottaisiin aina verotettavaksi perintö- ja lahjaverolain puolella.

³⁰ Ossa 2018, s. 618.

³¹ Ks. Puronen 2015, s. 315.

Tutkiessa PerVL 55 §:ää voidaan siis todeta, että mikään ei viittaa siihen, että sukulaissuhde tulisi olla, mutta on syytä tarkastella vielä jäljempänä lisää sitä, että olisiko tapaus edennyt eri lailla, jos B olisi ollut sukua omistajapariskunnalle. Tämä voisi olla omiaan aiheuttamaan ristiriitaa yhteneväisen verokohtelun periaatteen kanssa³², sillä jos sukulaissuhde vaikuttaakin tosiasiallisesti siihen, luetaanko saanto tuloverotuksen vai lahjaverotuksen puolelle, tulisi perintö- ja lahjaverolaissa olla mahdollisesti maininta tästä.

Jos tarkoituksena on kuitenkin yrityksen toiminnan jatkumisen turvaaminen jatkajaa helpottaen, minkä katsotaankin olevan yksi syy sukupolvenvaihdoshuojennukselle³³, tulisiko lainsäädännössä ottaa asia tasapuolisemmin huomioon, vai voidaanko sukulaissuhteissa olevien erilaista verokohtelua perustella jollain tavalla? Myös Verohallinnon ohjeessa todetaan, että sukupolvenhuojennus verotuksessa tarkoittaa sitä, että yritystoiminta siirretään jatkavalle lapselle tai muulle henkilölle, ja kuinka sukupolvenvaihdos on jokaisessa yrityksessä erillinen tapahtuma, jota voi koskea erilaiset verotuskysymykset.³⁴

VOVA otti vielä muutaman kerran antamassaan vastineessa kantaa siihen, että B ei ollut sukua omistajapariskunnalle. Jos sukupolvenhuojennukseen ei sitä vaadita, on hieman kyseenalaista, miksi se on nostettu useamman kerran esille ja miksi sitä on punnittu niin vaikuttavana tekijänä asiassa. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikön vastineesta nousee esille se, että oikeuskäytännön mukaan, jos lahjan saaja ja antaja ovat keskenään sukua, luo tämä luontevan ja läheisen henkilöyhteyden, joka on omiaan vaikuttamaan saannon käsittelyyn lahjana eikä ansiotulona. Saatteessa mainitaan, että TVL 66.1 § ei ole täysin selkeä sen tiimoilta, kuuluko lainkohtaa soveltaa omistajanvaihdostilanteissa. Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö toteaa lopuksi näin:

”On ongelmallista, että esimerkiksi ei-sukulaisten välisissä toimenpiteissä verotusmuodon ratkaisisi yksinomaan omistajayrittäjien ilmoittama lahjanantamisen tarkoitus. Verotusmuodon valinnan on liityttävä objektiivisempaan seikkaan kuin osapuolten ilmoitukseen lahjan antamisen

³² Yhteneväisen verokohtelun periaate on kirjattu Lain verotusmenettelystä 26.1 §:ään.

³³ HE 174/1994 vp, s. 1–2.

³⁴ Verohallinto, Syventävät vero-ohjeet, ohjeet, Osakeyhtiön sukupolvenvaihdos verotuksessa, Yleistä sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60519/osakeyhtiön-sukupolvenvaihdos-verotuksessa/>. (Vierailtu 16.11.2023).

tarkoituksesta. Tällaisena objektiivisempänä seikkana voidaan pitää esimerkiksi tuloverotuksen ensisijaisuutta verrattuna lahjaverotukseen.”

Tuloverotuksen ensisijaisuutta verrattuna lahjaverotukseen on pidetty yleisenä periaatteena verotukseen liittyvässä oikeuskäytännössä, mutta sitä ei ole suoraan kirjattu esimerkiksi lakiin, vaan se on johdettu VML 30 §:stä, jossa käsitellään selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verokohtelua.

KHO:n käsittelyssä päätökseen vaikuttivat aiemmin mainittujen lakien lainkohtien lisäksi vielä tapauksen kokonaisarviointi. Kokonaisarvioinnissa myös nostettiin esille se seikka, että B ei ole sukua omistajapariskunnalle. KHO totesikin päätökseksi, että hallinto-oikeuden lopputulosta ei tule muuttaa, sillä alihintaista osakeantia tulisi näiden edeltä mainittujen seikkojen perusteella katsoa työsuhteeseen perustuvana ansiotulona, johon liittyy palkitsemisen ja sitouttamisen merkkejä. Jälleen sukulaissuhde on laitettu vaikuttavaksi tekijäksi, vaikka sen vaikuttavuus ei perustu lain sanamuodon mukaiseen tulkintaan.

Kaksi hallintoneuvosta olikin asiassa eri mieltä, ja heidän perustelujensa mukaan osakeannin tarkoituksena oli omistajanvaihdos ja yhtiön jatkamisvastuun siirtäminen B:lle. Heidän mielestään, vaikka B työskenteli A Oy:lle, ei saantoa voitaisi katsoa TVL 66 §:n mukaiseksi työsuhteeseen perustuvaksi osakeanniksi. Kantaan vaikutti myös se, että verotoimisto ei ollut ennakkoratkaisussaan lausunut PerVL:n mukaisesta sukupolvenvaihdosta koskevan huojennuksen soveltamisesta. He totesivat, että B:n saanto tulisi katsoa PerVL:n mukaiseksi lahjaksi, ja Verohallinnon tulisi ottaa kantaa siihen, sovelletaanko tähän lahjaan lain mukaista sukupolvenvaihdoshuojennusta.

Verohallinnon ohjeessa, joka on päivitetty tämän tapaukseen jälkeen vuonna 2020, koskien sukupolvenvaihdoshuojennusta todetaan, että jokaisen yrityksen tilanne tämän suhteen on erilainen, ja verokohtelu on siksi vaihtelevaa. Tilanteiden erilaisuuden luonnehditaan johtavan siihen, että osassa tapauksissa verotus tapahtuu esimerkiksi juuri tuloverolain puolella tai perintö- ja lahjaverolainpuolella. Myös sen todetaan olevan vaihtelevaa, että koskevatko verotukselliset kysymykset esimerkiksi luovutuksensaajaa vai yhtiötä. Ohjeesta voidaan myös havaita kannanotto tähän oikeustapaukseen, sillä se on mainittu ohjeessa yhtenä perusteluna tehdessä kokonaisarviota lahjan luonteesta. Silti ohjeessa lisäksi todetaan, että yleensä kun osakkeiden alihintaisuuden taustalla on

sukupolvenvaihdostarkoitus, katsotaan tämä yleensä lahjan antamiseksi.³⁵ Tässä tapauksessa lopputulema oli kuitenkin eri, joten tämän Verohallinnon ohjeen ja PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten epäselvyyden vuoksi³⁶ samankaltaiset tapaukset tullaan luultavasti jatkossa verottamaan myös ansiotulona.

4.2.2 Vähemmistöosakkaan tulo

Korkeimman hallinto-oikeuden tapauksessa KHO:2014:6 käsiteltiin kahden vähemmistöosakkaan välisen osakkeiden lahjoituksen verokohtelua. Henkilö A halusi lahjoittaa B:lle kuusi kappaletta hänen omistamistaan 35 kappaaleesta X Oy:n osakkeita. B:n osakekanta nousi 14 osakkeesta 20 osakkeeseen ja 20 prosentin omistukseen yhtiön koko osakekannasta. Vastaavasti A:n omistus 35 osakkeesta laski 29 osakkeeseen ja 29 prosentin omistukseen koko osakekannasta. KHO katsoi ratkaisussaan, että osakeluovutuksessa oli kyseessä lahja, eikä TVL 29 ja 61 §:ssä tarkoitettu työsuhteeseen perustuva tulo, etuus tai korvaus. Asiaan vaikutti esimerkiksi se, että A ei ollut B:n työnantaja, vaan molemmat olivat yhtä lailla vähemmistöosakkaita yhtiössä. Saannon tarkoituksena ei myöskään katsottu olevan B:n sitouttaminen yhtiöön. A oli pyytänyt ennakkoratkaisua siitä, tuleeko B:lle maksettavaksi lahjaveroa ja paljonko sitä tulisi mahdollisesti maksettavaksi. Verotoimisto katsoi, että tämä saanto olisi perintö- ja lahjaverolain alainen lahja, josta tulisi suorittaa lahjaveroa toisen veroluokan mukaisesti 59 536 euroa, kun lahjan arvo on 200 894 euroa.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö valitti hallinto-oikeudelle, että tämä ennakkoratkaisu tulee kumota ja saanto tulisi katsoa B:n ansiotulona verotettavaksi etuudeksi, josta veroa maksettaisiin tuloverolain säännösten mukaisesti. VOVA myös vaati toissijaisesti, että ennakkoratkaisu poistetaan ja perusteli kantaansa sillä, että asiassa ei ollut esitetty sitä, oliko kyseessä vastikkeeton oikeustoimi, joka sisältää antajan nimenomaisen tarkoituksen antaa vastikkeeton lahja yhtiökumppanille. VOVA:n mukaan kysymys oli TVL 29 §:n mukaisesta ansiotulona verotettavasta etuudesta, ja se nosti esille TVL 66.1 §:n mukaisen periaatteen, jonka mukaan myös osakkaiden alihintaiset luovutukset voidaan lukea veronalaiseksi tuloksi.

³⁵ Verohallinto, Syventävät vero-ohjeet, ohjeet, Osakeyhtiön sukupolvenvaihdos verotuksessa, Kohdat 1.1 ja 2.4.1. <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60519/osakeyhtiön-sukupolvenvaihdos-verotuksessa/> (Vierailtu 20.11.2023).

³⁶ Ks. Lindgren 2020, s. 240–243.

Perusteluissa nousi esiin myös se, että yhtiö kuului molempien osakkaiden intressipiiriin, jolloin saannon vastikkeettomuuden perustetta tulisi katsoa kokonaisuutena. Näillä perusteluilla saannon varsinainen sisältö, luonne ja tarkoitus ei täyttänyt lahjan perustetta.³⁷ Oikeudenvallontayksikön mukaan tulisi tapaukseen soveltaa VML 28 §:n veronkiertämistä koskevia säännöksiä sekä PerVL 33a §:n säännöksiä koskien perintö- ja lahjaverolain alaisen oikeustoimen todellista luonnetta/tarkoitusta. PerVL 33a § ensimmäinen momentti on tällainen:

”Jos perinnönjakosopimukselle, luovutustoimelle tai muulle perintö- tai lahjaverotukseen vaikuttavalle oikeustoimelle on annettu sellainen oikeudellinen sisältö tai muoto, joka ei vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta, tai jos on ryhdytty muuhun toimenpiteeseen ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että perintö- tai lahjaverosta vapauduttaisiin, on perintö- tai lahjaverotuksessa meneteltävä asian varsinaisen luonteen tai tarkoituksenmukaisesti.”

Lainkohdan toisen momentin mukaan, jos erityinen menettelytapa otetaan tapauksessa käytäntöön, tulee ottaa huomioon kaikki seikat, jotka voivat vaikuttaa asian arviointiin. Verovelvolliselle tulee myös antaa mahdollisuus esittää asiasta selvitys. Hallituksen esityksen (HE 68/1995 vp) mukaan PerVL 33a § on kehitetty juurikin veronkiertämisen estämiseksi. Säännöstä tulisi tulkita siten, että verovelvollisen oikeus on valita hänen kannaltaan huokein menettely, kunhan se ei vääristä oikeustoimen oikeaa luonnetta. Säännöstä kehittäessä nostettiin esiin tapaukset, joissa on selvästi kysymys lahjasta, vaikka saanto on ilmoitettu lainaksi. Tämän perusteella voidaan nähdä, että säännöksen tarkoituksena on ennemminkin osoittaa, että joku saanto on oikeasti todelliselta luonteeltaan lahja, josta tulee suorittaa PerVL:n mukaisesti lahjaveroa, sillä esimerkiksi lainan antamisesta ei synny lähtökohtaisesti verovelvollisuutta, koska se on vastikkeellinen luovutus.³⁸

Käsiteltävänä olevassa tapauksessa ei taas ole kyse siitä, että osakkeiden luovutuksella olisi pyritty täyteen verovapauteen, mutta tulee huomioida, että säännös pätee myös tapauksiin, joissa on pyritty saamaan aikaan toisenlainen oikeusvaikutus kuin mikä vastaisi tapahtuman luonnetta. Arvioitavaksi tulee siis toimen todellinen sisältö ja luonne,

³⁷ Ks. Lahjan luonteen perusteluista, jotka on luotu yksityisoikeuden vaikutteiden pohjalta. Laista ei löydy lahjalle tarkkaa määritelmää. Ossa 2015, kohta 3.1.1. (Vierailtu 21.12.2023)

³⁸ HE 68/1995 vp, s.7–8.

sillä verotuksellisesti on suuri ero, katsotaanko 200 894 euron arvoinen saanto ansiotulona vai lahjana. Lahjana toisessa veroluokassa todettiin veroa tulevan maksettavaksi 59 536 euroa, kun taas arvioidessa n. 200 000 euron vuositulon verotusta ansiotulona vuonna 2023, nousee veroprosentti n. 50,4, jolloin veroa menisi summasta hieman yli puolet³⁹.

VOVA vetosi myös korkeimman hallinto-oikeuden prejudikaattiin, jonka mukaan entisen toimitusjohtajan saama rahasuoritus katsottiin palkaksi eikä lahjaksi. Lisäksi viitattiin kahden hallinto-oikeuden päätöksiin, jotka tukevat samaa näkemystä siitä, että vastikkeettomiksi ilmoitetut osakeyhtiön osakkeiden luovutukset voidaan verottaa tulona. Oikeuskäytäntöä käyttäen VOVA korosti jo aiemmin tutkimuksen aikana esiin noussutta periaatetta, että tuloverotus on etusijalla lahjaverotukseen nähden.

A totesi, ettei hänellä ollut määräysvaltaa yhtiössä, eikä myöskään B:llä ja hänen suunnittelemansa lahjoitus koskee vain heitä kahta, eikä sitä sen takia voida katsoa ansiotuloksi. VOVA vastasi tähän, että kyseessä on poikkeuksellinen omaisuuden siirto, joka tulee lukea B:n ansiotuloksi. HAO kumosi ja poisti ennakkoratkaisun todeten uutena ennakkoratkaisuna, että kyseessä oleva lahjoitus ei ole perintö- ja lahjaverolaissa tarkoitettu lahja vaan saajalleen veronalaista tuloa, joka verotetaan ansiotulona tuloverolain mukaan. Hallinto-oikeus perusteli päätöstään tuloverolain (29.1 § ja 61.1 §) sekä perintö- ja lahjaverolain säännöksillä (18.1 §). Asiassa A:n suunnittelema osakkeiden lahjoitus B:lle oli aiemmin katsottu lahjaksi, mutta hallinto-oikeus muutti päätöksen todeten, että kyseessä on ansiotulona verotettava etuus. Hallinto-oikeus perusteli päätöstään sillä, että ennakkoratkaisun hakija ei ollut osoittanut, että saanto olisi yhtiön toimintaan liittymätön.

A pyysi valituslupaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen, perustellen seuraavasti. A vaati, että lahja, joka hän aikoo antaa B:lle, olisi verotettava perintö- ja lahjaverolain mukaisesti. Hänen mukaansa lahjan tunnusmerkit täytyivät, ja saanto tulisi verottaa perintö- ja lahjaverolain puolella. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö esitti lahjan tunnusmerkkeinä varallisuuden siirtymistä vastikkeetta, antajan varallisuuden vähenemistä ja vastaanottajan varallisuuden lisääntymistä, vapaaehtoisuutta sekä

³⁹ Verotuksellinen tulos on arvio, joka on laskettu käyttäen palkansaajan tuloverolaskuria vuonna 2023. Tapaus on vuodelta 2014, joten arvot eivät ole suoraan toisiinsa verrattavissa, ainoastaan mainittu suuntaa antavina. Veronmaksajat, Palkansaajan tuloverolaskuri: <https://www.veronmaksajat.fi/tutkimus-ja-tilastot/tuloverot/palkansaajan-veroprosentit/palkansaajan-tuloverolaskuri-2023/#13750eba>.

lahjoittamistahtoa, jotka oli tapauksessa osoitettu.

A:n mukaan hallinto-oikeus oli väärin olettanut, että ei-lähisukalaisille annettu lahja ei ole lahja, vaan ansiotuloa. PerVL 19 a §:n on kirjattu veroluokat, kun lahjoja annetaan toisen veroluokan mukaisesti. Toinen veroluokka on tarkoitettu sellaisten lahjoitusten verottamiseen, joita annetaan muille sukulaisille ja vieraille⁴⁰. Vieraalla voitaisiin olettaa tarkoitettavan ketä vain henkilöä, jolle lahjoitus halutaan tehdä. Kysymys siitä, ovatko perintö- ja lahjaverolain 55–57 §:n säännökset sovellettavissa tähän lahjoitukseen, ei ollut A:n mukaan merkityksellinen tässä yhteydessä. Tässä tapauksessa nämä säännökset eivät ole sovellettavissa, koska lahjaksi annettavat osakkeet muodostavat alle 10 prosenttia yhtiön osakekannasta.

Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö puolusti, että kyseessä on ansiotulo, ei lahja, ja sovellettavaksi tulisi ottaa veronkiertosäännökset. Oikeustoimen osapuolten asema ja yhtiössä toimiminen eivät heidän mukaansa tue lahjaoikeustoimen oletusta. VOVA totesi myös näin:

”Yleisen elämäkokemuksen mukaan osakkeiden luovuttaminen vastikkeetta ei-sukulaiselle ei ole tavanomaista elinkeinotoiminnassa. Lahjan antamisen tarkoitus perustuu yleensä johonkin henkilöiden väliseen läheiseen, luontevaan ja objektiivisesti todennettavaan yhteyteen. Jos tällaista lahjan antamisen tarkoitusta ja henkilöyhteyttä ei voida osoittaa olevan, olettamana on, että kysymyksessä olevan etuuden perusteena on korvaus jostain edun antajan hyväksi tehdystä työstä, toimesta, palveluksesta tai jostain muusta vastaavasta omaisuusarvon siirtymästä.”

Vetoaminen ns. yleiseen elämäkokemukseen kuulostaa erikoiselta, etenkin kun muutoin tätä lahjansaajan ja lahjanantajan välistä läheistä suhdetta oli pyritty todistamaan. Yleiseen elämäkokemukseen vetoaminen on silti suomalaisessa oikeuskäytännössä tunnettu käytäntö, vaikkakin sen käyttö ei ole ongelmaton⁴¹.

Oikeudenvallontayksikkö katsoi myös, että tilanteessa voitaisiin soveltaa TVL 66 §:n 1 momentin mukaista työsuhteeseen perustuvaa osakeantia ja että ehkä tapauksessa pyrittiin kiertämään juuri tuota säännöstä. Huomioitavaa VOVA:n mielestä oli myös

⁴⁰ HE 175/2016 vp, s. 3.

⁴¹ Saranpää 2010, s. 110.

se, että A:lla on oma lapsi ja lahjoitus voitaisiin olettaa tehtävän omalle lapselle ennemmin kuin yhtiökumppanille. Tässä kohtaa jälleen sukulaissuhteita korostetaan, kun punnitaan saannon todellista luonnetta, vaikka tämä ei ole lakiin johdettavissa oleva perustelu. A:n mukaan oikeudenvilvontayksikkö vertasi suunniteltua lahjoitusta tuloverolain mukaiseen työsuhteeseen perustuvaan osakeantiin keinotekoisesti. A totesi puolustukseksi vielä sen, jotta osakkeiden lahjoitus voitaisiin katsoa lahjansaajan ansiotuloksi, edellytyksenä olisi oltava vähintäänkin työnantaja-työntekijä-suhteen olemassaolo.

Asia siirtyi korkeimpaan hallinto-oikeuteen, jossa HAO:n päätös kumottiin ja vero toimiston tekemä ennakkoratkaisu saatettiin uudelleen voimaan. KHO:n päätös perustui siihen, että A ei ollut B:n työnantaja, vaan molemmat olivat X Oy:n vähemmistöosakkaita. Kysymyksessä ei ollut myöskään B:n palkitseminen työsuhteessa tai hänen sitouttamisestaan yhtiön työntekijänä, joten kysymyksessä ei siten voinut olla ansiotulona verotettava tulo.

4.3 Tapausten arviointia yhdessä

Tutkittaessa edellä esiteltyjä oikeustapauksia yhdessä voidaan niistä havaita samankaltaisia perusteluja sille, milloin tulo luetaan tuloverolainpuolella verotettavaksi ansiotuloksi ja milloin taas perintö- ja lahjaverolain puolella verotettavaksi lahjaksi. Lahjan käsite nousi esiin yhtenä vaikuttavana tekijänä sille, katsottiinko saanto ansiotuloksi vai lahjaksi. Saannon varsinaisen sisällön, luonteen ja tarkoituksen tulee kohdata lahjan perusteet. Siihen, mikä luetaan lahjaksi, oli esitetty perusteluina, että varallisuuden tulee siirtyä vastikkeetta, antajan varallisuuden tulee vähentyä ja vastaanottajan varallisuuden taasen lisääntyä.

Myös vapaaehtoisuus ja lahjoittamistahto nousivat esiin lahjan tunnusmerkkeinä. Kuten aiemmin on todettu, ei lahjan käsitteelle löydy PerVL:n mukaista määritelmää. Tällöin oikeuskäytännössä on nostettu esiin siviilioikeudessa esiintyneet lahjan tunnusmerkit⁴². Lahjan tunnusmerkkien kirjaaminen perintö- ja lahjaverolakiin voisi vähentää epäselvyyttä sen suhteen, onko jonkin saannon luonne ennemmin ansiotuloa vai lahja.

⁴² Ks. Ossa 2015, kohta 3.1.1. (Vierailtu 21.12.2023)

Yksi huomattava seikka, joka nousi molemmissa tapauksissa esiin, on suhde lahjansaajan ja antajan välillä. Sukulaisuussuhteen puuttumisen ilmaistiin olevan molemmissa tapauksissa vaikuttava tekijä. Tapauksessa KHO 2016:4 todettiin, että olisi luontevampaa, että lahjoitus olisi tehty omalle lapselle kuin yhtiökumppanille ja että ei-lähisukulaiselle annettu lahja ole välttämättä lahja ollenkaan. Veronkierron välttämiseksi tulee toki ottaa kaikki kannat huomioon (VML 28.2 §), mutta tällaisen perustelun voisi kokea olevan jopa hieman kaukaa haettua. Sukulaisuussuhde ei yksinään kerro kahden henkilön välisen suhteen tilanteesta. Sukulaisuussuhteen korostaminen on erikoista myöskin, kuten aiemmin havaittiin, että perintö- ja lahjaverolakiin on kirjattu omana veroluokkana lahjoitukset ns. muille henkilöille. Tämä on kuitenkin lakiin kirjattu peruste vahvistamaan sitä, että lahjoitukset muidenkin kuin sukulaisten kesken, on täysin tavallinen käytäntö.

Lisäksi sukulaisuussuhdetta korostettiin, kun huomioitiin sitä, soveltuuko sukupolvenhuojennus tapauksiin. Tässä ristiriitaa toki aiheuttaa se, että sukupolvenhuojennuksen perusteet eroavat TVL:n ja PerVL:n välillä. Perintö- ja lahjaverolainpuolella sukupolvenhuojennusperusteiden käyttöön ei vaadita lain mukaan sukulaisuussuhdetta. Myös verohallinnon ohje on omiaan vahvistamaan sitä, että sukupolvenvaihdoksessa yritystoiminta voi siirtyä myös muulle henkilölle. Ohjeessa on myös todettu se, että TVL ja PerVL sisältävät omat ohjeensa asiaan liittyen.⁴³

PerVL:n mukainen sukupolvenhuojennussäännös ja sen soveltaminen on noussut laajemminkin oikeuskäytännössä esiin⁴⁴, nämä kaksi tapausta ovat vain pintaraapaisu. Huojennussäännöksen on todettu olevan vaikeaselkoinen, ja sen yhdenvertaistaminen on nostettu esiin oikeusongelmana, johon tulisi puuttua⁴⁵. Etenkin tapaus KHO:2014:5 olisi voinut edetä eri tavalla, jos sukulaisuussuhde olisi ollut olemassa, sillä tällöin se olisi myös vastannut TVL:n mukaisia sukupolvenhuojennussäännöksiä, jotka tapauksen perusteluissa nostettiin esille. Se, että muut oikeudelliset puitteet, kuten yli 10 prosentin osakkeiden osuuden luovuttaminen ja tosiasiallinen tarkoitus jatkaa yritystoimintaa täytyvät, ja silti saanto voidaan katsoa verotettavan ansiotulona, voi ehkä aiheuttaa

⁴³ Verohallinto, Syventävät vero-ohjeet, ohjeet, Osakeyhtiön sukupolvenvaihdos verotuksessa, Yleistä sukupolvenvaihdoksesta verotuksessa <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-hakusivu/60519/osakeyhtiön-sukupolvenvaihdos-verotuksessa/>. (Vierailtu 21.12.2023).

⁴⁴ Ks. esimerkiksi tapaukset KHO:2018:163, jossa käsiteltävänä oli yritystoiminnan varojen ja sukupolvenhuojennuksen soveltuminen, ja KHO:2015:154 koskien sukupolvenhuojennusta ja yritystoiminnan jatkamista.

⁴⁵ Lindgren 2020, s. 240–243.

ongelmia yritystoiminnan jatkamisessa ja verosuunnittelussa. Tapauksia selkeästi arvioidaan silti yksittäin, vaikka oikeudelliset puitteet näyttäisivät muuten täyttyvän⁴⁶.

Myös yhtiön rakenne ja lahjoituksen osapuolten asemat yhtiössä olivat seikkoja, jotka vaikuttivat saantojen oikeudelliseen arviointiin. KHO 2016:4 tapauksessa tuotiin esille se, että tapauksen kaltaisessa osakkeiden lahjoituksessa tulee pystyä osoittamaan, että osakkeiden lahjoitus ei liity yhtiön toimintaan. Jos osakkeiden lahjoitus liittyisi yhtiön toimintaan, olisi verokohtelu ansiotulon puolella oikea ratkaisu. Myös tapauksen henkilöiden asemat yhtiössä tuli tuoda selkeästi esille, jotta voitiin todistaa, ettei tapaukseen liittynyt työnantaja-työntekijä-suhdetta, joka on yksi työsuhteeseen perustuvan osakeannin ominaispiirteistä ja vaikuttaa siihen, että verokohtelu olisi silloin ollut ennemmin tuloverolain puolella.⁴⁷ Nämä ovat verrattain selkeitä perusteluja, kun selvitetään sitä, onko jokin saanto ansiotuloa vai lahja, mutta näiden todistelu voi tuottaa hankaluuksia, kuten tässä KHO 2016:4 oikeustapauksessa huomattiin.

Molemmissa tapauksissa viitattiin myös siihen oikeuskäytäntöön, jonka mukaisesti tuloverotusta on pidettävä ensisijaisena verrattuna lahjaverotukseen. Tätä vakiintunutta oikeuskäytännettä ei löydy, kun esimerkiksi perintö- ja lahjaverolakia tulkitsee sanamuodon mukaisesti. Se on johdettu VML 30 §:stä. Tämän käytänteen kirjaaminen selkeästi myös perintö- ja lahjaverolakiin voisi olla relevanttia, jotta sen vakiintunut asema vahvistuisi ja jokaisen henkilön olisi se helpompi havaita tehdessään verosuunnittelua sen suhteen, luetaanko mahdollinen saanto ansiotuloksi vai lahjaksi.

⁴⁶ Ossa 2018, s. 619–620.

⁴⁷ Myrsky - Rabinä 2014, s. 334–335.

5 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen johdannossa totesin, että tässä tutkielmassa pyritään vastaamaan immateriaalioikeuksien verokohteluun liittyviin kysymyksiin sekä ansiotulon ja lahjan väliseen rajanvetoon liittyviin kysymyksiin. Kartoitin näitä kysymyksiä tutkimuksessani ja olen koonnut yhteenvedon havaintojeni pohjalta. Johtopäätöksenä voidaan havaita myös mahdollisia keinoja parantaa nykyistä verolainsäätelyä, joista muodostuu de lege ferenda -suosituksia.

Immateriaalioikeuksien verokohtelussa PerVL:n puolella havaitsin eroavaisuuksia liittyen siihen, tuleeko saanto perintönä vai lahjana. Osittaiset perustelut tälle löytyivät TVL:n esitöiden puolelta, mutta sitä ei ole tarkennettu perintö- ja lahjaverolaissa tai sen esitöissä. Tuloverolain esitöissä oli mainittu, että esimerkiksi tavaramerkkioikeuden lahjoittaminen lähipiirin jäsenelle voi synnyttää tilanteita, joissa ei esiinny tosiasiallista lahjoittamistahtoa, vaan pyritään muuttamaan sen ansiotulon luonteinen korvaus pääomatuloksi, jotta saavutettaisiin verotuksellinen hyöty.

Perintö- ja lahjaverolain esitöissä huomasin vajaavaisuutta liittyen immateriaalioikeuksiin, niiden verokohteluun ei ole selkeästi otettu kantaa tätä lakia kehittäessä. Perintö- ja lahjaverolaista tulisi kuitenkin ilmetä selkeämmin se, mistä tämä erilainen verokohtelu johtuu. Perusteluina tälle voidaan mainita huomattu immateriaalioikeuksien määrän kasvu ja digitalisaation myötä niiden uusien muotojen kehittyminen. Tämän puolesta puhuu myös tutkimuksen aikana havaittu EU:n kanta immateriaalioikeuksien sääntelyyn sekä niiden kansainvälinen merkitys.

Tutkiessani ansiotulon ja lahjan välistä rajanvetoa oikeustapausten kautta havaitsin erilaisia seikkoja, jotka vaikuttavat tähän rajanvetoon. Huomasin etenkin sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten PerVL:n puolella huomattiin olevan osittain epäselviä rajanvetotilanteissa. Usein tuloverolain puolelta löytyneitä, tarkempia käytänteitä pidettiin yhtenä perusteena verokohtelulle. Esimerkiksi sukulaisuussuhteiden korostamista todettiin esiintyvän molemmissa oikeustapauksissa, mikä ei vastaa enää nykyisen yritysmaailman sukupolvenvaihdostilanteita. Kuten tutkimuksessa nousi ilmi, on tavallista, että nykyään yritystoimintaa siirtyy jatkamaan joku muu henkilö kuin omistajan/omistajien sukulainen.

Hahmotin tapaustutkimuksissa tuloveron ensisijaisuuden perintö- ja lahjaveroon nähden yhdeksi merkittäväksi tekijäksi. Tämän periaatteen kirjaaminen perintö- ja lahjaverolakiin voisi olla tarvittava seikka tarkentamaan verokohtelua, sillä erilaiset oikeudelliset periaatteet eivät välttämättä ole sellaisten henkilöiden tiedossa, jotka eivät ole tottuneet tulkitsemaan oikeustapauksia tai lukeneet oikeudellista kirjallisuutta. Kuitenkin perintö- ja lahjaverotus, ja etenkin tuloverotus, tulevat koskemaan todella monia henkilöitä jossakin elämän vaiheessa, joten tämä seikka olisi hyvä nostaa kaikkien tietoisuuteen verosuunnittelun helpottamiseksi.