

**VAASAN YLIOPISTO
KAUPPATIETEELLINEN TIEDEKUNTA
TALOUSOIKEUS**

Eeva Mustalampi

METSÄTALouden SUKUPOLVENVAIHdos JA VEROTUS

Talousoikeuden
pro gradu -tutkielma

VAASA 2013

SISÄLLYSLUETTELO	sivu
LYHENNELUETTELO	5
OIKEUSTAPAUSSLUETTELO	7
1. JOHDANTO	11
1.1 Tutkimuskohteen kuvaus	11
1.2 Tutkimustehtävä	13
1.3 Tutkimuksen eteneminen	15
2. METSÄVEROTUS	18
2.1 Metsäverotuksen soveltaminen	18
2.2 Metsätalouden harjoittajat ja verovelvollisuus	18
2.3 Pinta-alaverotuksesta myyntivoittoverotukseen	20
2.4 Metsätalouden pääomatulot	21
2.4.1 Metsätalouden pääomatuloista tehtävät vähennykset	23
2.4.2 Menovaraus	26
2.5 Metsätalouden ansiotulot ja puutavaran hankintatyö	26
2.6 Metsätalouden elinkeinotulot	28
3. SUKUPOLVENVAIHDOKSEN VALMISTELU	30
3.1 Suunnittelun lähtökohdat	30
3.2 Käypä arvo	32
3.3 Ennakkoselvitykset	33
4. METSÄTILAN VASTIKKEELLINEN SUKUPOLVENVAIHDOS	35
4.1 Kauppa	35
4.2 Luovutusvoitto	36
4.2.1 Metsävähennys luovutusvoittoverotuksessa	37
4.2.2 Luovutustappio	38
4.3 Varainsiirtovero	38
4.4 Luovutusvoitosta verovapaa metsätilan sukupolvenvaihdoskauppa	39
4.4.1 Luovutuksen kohde	40
4.4.2 Luovutuksensaaja ja luovutettavan omaisuuden omistusaika	41
4.4.3 Huojennuksen määrä ja menettäminen	43

5. METSÄTILAN VASTIKKEETON SUKUPOLVENVAIHDOS	45
5.1 Lahja ja lahjanluonteinen kauppa	45
5.1.1 Lahjan verotus	46
5.1.2 Hankintameno lahjan luovutuksessa	48
5.2 Hallintaoikeus	49
5.3 Perintö ja testamentti	51
5.3.1 Perintöverotus	52
5.3.2 Perinnöstä ja testamentista luopuminen	54
5.4 Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdoksen huojentamissäännös	55
5.4.1 Huojennuksen myöntämisen edellytykset	56
5.4.2 Huojennuksen määrä ja laskeminen	58
5.4.3 Huojennuksen menettäminen ja maksuajan pidentäminen	59
6. YHTEISMETSÄN PERUSTAMINEN OSANA SUKUPOLVENVAIHDOKSEN TOTEUTTAMISTA	61
6.1 Yhteismetsän käsite ja oikeudellinen luonne	61
6.2 Yhteismetsän perustaminen	62
6.3 Yhteismetsän hallinnointi ja toiminta	65
6.4 Yhteismetsän taloudellinen toiminta ja sen sääntely	66
6.4.1 Kirjanpito ja tilinpäätös	66
6.4.2 Tilintarkastus	67
6.5 Yhteismetsän verokohtelu	69
6.5.1 Yhteismetsän tuloverotus, vähennysoikeudet ja varaukset	69
6.5.2 Osakkaiden verotus ja ylijäämä	71
6.5.3 Verotus yhteismetsäalueiden ja –osuuksien hankinnassa ja luovutuksessa	72
6.6 Yhteismetsän verotukselliset edut	74
7. JOHTOPÄÄTÖKSET	76
LÄHDELUETTELO	81

LYHENNELUETTELO

ArvL	Laki varojen arvostamisesta verotuksessa 22.12.2005/1142
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KML	Kiinteistönmuodostamislaki 12.4.1995/554
KPL	Kirjanpitolaki 30.12.1997/1336
KVL	Keskusverolautakunta
LahjaL	Lahjanlupauslaki 31.7.1947/625
MK	Maakaari 12.4.1995/540
MVL	Maatilatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543
PervL	Perintö- ja lahjaverolaki 12.7.1940/ 378
PK	Perintökaari 5.2.1965/40
TTL	Tilintarkastuslaki 13.4.2007/ 459
TVL	Tuloverolaki 30.12.1992/1535
VML	Laki verotusmenettelystä 18.12.1955/ 1558
VSVL	Varainsiirtoverolaki 29.11.1996/ 931
YhtML	Yhteismetsälaki 14.2.2003/ 109

OIKEUSTAPAUSLUETTELO**Korkein hallinto-oikeus**

13.7.1998 taltio 1305		s. 56
15.12.1998 taltio 2796		s. 39
20.8.1999 taltio 2081		s. 41
27.11.2002 taltio 3066	KHO 2002:83	s. 64
11.10.2006 taltio 2634	KHO 2006:74	s. 70
29.4.2010 taltio 928	KHO 2010:24	s. 41

VAASAN YLIOPISTO**Kauppätieteellinen tiedekunta**

Tekijä(t):	Eeva Mustalampi
Tutkielman nimi:	Metsätalouden sukupolvenvaihdos ja verotus
Ohjaaja:	Asko Lehtonen
Tutkinto:	Kauppätieteiden maisteri
Oppiaine:	Talousoikeus
Aloitusvuosi:	2009
Valmistumisvuosi:	2013
	Sivumäärä: 85

TIIVISTELMÄ

Tutkimuksen taustalla on Suomen metsäomaisuuden hallinnoinnissa tulevana vuosikymmeninä tapahtuva muutos, joka johtuu nykyisten metsänomistajien ikääntymisestä ja toteutuu metsäomaisuuden siirtymisenä seuraaville omistajasukupolville. Tutkimuksen ensisijaisena tarkoituksena on selvittää ne mahdollisuudet, joita metsänomistajat voivat hyödyntää toteuttaessaan sukupolvenvaihdoksia ja sen tarkasteleminen, millaisia veroseuraamuksia sukupolvenvaihdoksiin näissä tapauksissa liittyy. Tutkimuksessa tarkastellaan sekä vastikkeellisia että vastikkeettomia luovutuksia ja huomioidaan sekä luovuttajan että luovutuksensaajan veroseuraamukset. Toissijaisesti tutkimuksessa tarkastellaan yhteismetsän käsitettä, siihen kuuluvia veroseuraamuksia ja arvioidaan sitä, soveltuuko yhteismetsän perustaminen tai siihen liittyminen sukupolvenvaihdokseen.

Sukupolvenvaihdostilanteisiin liittyvää vero-oikeudellista sääntelyä on kirjattu TVL:n mukaisiin huojennussäädöksiin. Sääntelyä on kirjattu myös PerVL:n säädöksiin, jonka mukaan huojennusta on mahdollista saada luovutuksesta riippuen joko kokonaan tai osittain. Oikeuskäytäntö ja vero-oikeudelliset kannanotot vahvistavat osaltaan säädöksiin tulkintaa eri tapauksissa ja vaikuttavat siten myös sukupolvenvaihdoksiin kohdistuvaan verotuskäytäntöön.

Tutkimuksessa havaitaan, että sukupolvenvaihdoksen toteuttaminen vaatii aina erityisuunnittelua ja kuhunkin tapaukseen soveltuvaa tilannearviointia. Yleistettävää ja pääsääntöisesti parhaiten soveltuvaa keinoa ei ole olemassa. Sukupolvenvaihdoksen toteuttamisen tavat ovat kauppa, lahjanluontoinen kauppa sekä perintö ja lahja. TVL:n luovutusvoittoveron huojennussäännös soveltuu tapauksiin, joissa kauppa tehdään niin sanottuna sukupolvenvaihdoskauppana lähisukulaiselle. Lahjanluontoinen kauppa on kyseessä kun vastike on vähintään 75 prosenttia käyvästä hinnasta. Mikäli kyse on tilanteesta, jossa harjoitetaan myös maataloutta, vastikkeen täytyy olla vähintään 50 prosenttia käyvästä hinnasta. Vastikkeellisiin luovutuksiin kohdistuu lähtökohtaisesti luovutusvoittovero. Vastikkeettomien luovutusten, perinnön ja lahjan, osalta luovutuksensaaja vastaa veroseuraamuksista. PerVL:n huojennussäännökset soveltuvat ainoastaan tapauksiin, joissa harjoitetaan metsätalouden lisäksi myös maataloutta. Tutkimuksen mukaan yhteismetsä erillisenä verovelvollisena ja 28 prosentin verokannallaan tarjoaa vaihtoehdon metsäomaisuuden hallinnointiin ja siten soveltuu myös sukupolvenvaihdoksen osaksi.

AVAINSANAT: metsätalous, sukupolvenvaihdos, metsäverotus, verohuojennus, yhteismetsä

1. JOHDANTO

1.1 Tutkimuskohteen kuvaus

Suomen maapinta-alasta metsätalousmaata on noin 87 prosenttia eli 26,3 miljoonaa hehtaaria. Puuntuotannossa on noin 23,7 miljoonaa hehtaaria (86 prosenttia) metsätalousmaasta. Metsätalousmaa jaetaan metsämaahan (20 milj. ha), kitumaahan (3 milj. ha) ja joutomaahan (3 milj. ha). Metsätalousmaan pinta-alasta soiden osuus on noin 34 prosenttia.¹ *Metsätalousmaan* omistus on keskittynyt yksityisille metsänomistajille, sillä yksityisiä metsätalousmaan omistajia on noin 52 prosenttia. Valtio puolestaan omistaa 35 prosenttia ja yhtiöt kahdeksan prosenttia Suomen metsätalousmaasta. Loput viisi prosenttia ovat kuntien, seurakuntien ja yhteisöjen omistuksessa. *Puuntuotannon metsätalousmaasta* yksityisten omistusosuus on suurempi, 61 prosenttia, kun taas laajoja luonnonsuojelualueita omistavan valtion osuus tästä on noin 24 prosenttia. Niin ikään *metsämaan* omistusta tarkasteltaessa huomataan, että yksityiset metsänomistajat ovat merkittävin metsämaanomistajaryhmä 61 prosentin omistuksellaan.²

Suomalainen metsänomistaja omistaa keskimäärin metsää noin 30 hehtaaria. Suurin osa tiloista, noin kolme neljännestä on perheomistuksessa ja kuolinpesät sekä yhtymät omistavat puolestaan neljänneksen³. Metsänomistukselle on tyypillistä sen siirtyminen suvussa; paitsi perintönä ja lahjana myös ostoina vanhemmilta tai sukulaisilta. Vuonna 2009 perintönä ja lahjana siirtyi noin 45 prosenttia suomalaisista metsätiloista ja oston kautta puolestaan noin 40 prosenttia. Vain 15 prosenttia nykyisistä metsänomistajista hankki metsätilansa tai osan siitä vapailta markkinoilta.⁴

Metsänomistajien keski-ikä on tällä hetkellä 60 vuotta ja yli 60-vuotiaiden osuus metsänomistajista on yli puolet. Suurin metsänomistajaryhmä onkin ammattiasemaltaan eläkeläisiä; heidän omistuksessaan on noin 45 prosenttia metsätiloista.⁵

Tätä taustaa vasten on helppo todeta metsätilojen sukupolvenvaihdosten lisääntyvän seuraavan kymmenen - kahdenkymmenen vuoden aikana huomattavasti ja samalla uusi-

¹ Tapion taskukirja 2008: 9.

² Metsätilastollinen vuosikirja 2012: 37-38.

³ Kiviniemi & Havia 2011: 11.

⁴ Metsätilastollinen vuosikirja 2009: 31.

⁵ Metsätilastollinen vuosikirja 2009: 31.

en metsänomistajien määrän kasvavan merkittävästi. Kun Suomen metsät tällä hetkellä ovat pääsääntöisesti yli 60-vuotiaiden yksityisten metsänomistajien omistuksessa, on selvää, että pian käynnistyvät sukupolvenvaihdokset tulevat muuttamaan paitsi Suomen metsänomistuksen ikärakennetta myös vaatimaan erityistä suunnittelua ja asiantunte-
musta. Sukupolvenvaihdoksen suunnittelu vaatii paljon ennakkotyötä ja siihen liittyy useita eri näkökulmia. Sukupolvenvaihdokseen liittyvä verosuunnittelu tarjoaa yhden tarkastelukulman vaihdoksen toteuttamiseen ja sen avulla voidaan saavuttaa huomatta-
via taloudellisia etuja, kun verotuksesta aiheutuvia taloudellisia rasitteita saadaan jakso-
tettua tai vähennettyä kokonaan. Tällä voi olla vaikutusta myös metsätilan tuottavuu-
teen.

Keskimäärin sukupolvenvaihdos tapahtuu metsätilalla noin 30 vuoden välein, puusuku-
polven kiertoajan ollessa vajaat sata vuotta. Mikäli tuotantokoneistosta eli puustosta
maksetaan esimerkiksi kolme kertaa perintöveroa, on metsätalouden harjoittajalle jäävä
tulo kulujen ja pääomatulojen 30 tai 32 prosentin verotuksen jälkeen suhteellisen pieni.
Huomattavaa on myöskin, että uuden metsänomistajan on maksettava vero heti omis-
tuksensa alkuvaiheessa, jolloin metsästä harvemmin vielä on tullut tuottoa. Myös kor-
komenot voivat osaltaan pienentää kokonaistulosta.⁶ Tästä syystä metsätilojen sukupol-
venvaihdoksen suunnittelu sekä sen verotuskohtelun arviointi on merkittävässä roolissa,
kun halutaan arvioida taloudellisesti parasta mahdollista tapaa toteuttaa prosessi.

Sukupolvenvaihdoksella tarkoitetaan omaisuuden tai yritystoiminnan omistajan vaih-
dosta alenevassa polvessa⁷. Yleisesti ottaen sukupolvenvaihdos on siis yrityksen omis-
tussuhteiden muutosta, jossa yritys siirretään omistajan elinaikana tai se siirtyy hänen
kuoltuaan toimintaa jatkavalle henkilölle. Usein henkilö on luovuttajan lapsi tai muu
tämän lähisukulainen⁸. Sukupolvenvaihdoksella tähdätään liiketoiminnan jatkuvuuteen
omistuksen siirtämisen kautta. Yhtenä keskeisenä tavoitteena on myös järjestelyn kus-
tannusten minimoiminen. Kustannuksia aiheutuu niin järjestelyn suunnittelusta kuin
toteutuksesta, sekä verokustannuksista ja rahoituskustannuksista. Niitä voi aiheutua
yhtälailla toiminnasta luopujalle kuin jatkajallekin.⁹

Suomen siviilioikeudesta puuttuvat varsinaiset sukupolvenvaihdostilanteita koskevat
säännökset. Niinpä käyttöön tulevat perintökaaren yleiset perintöoikeutta koskevat

⁶ Kiviniemi & Kärki 2005: 12-13.

⁷ Kiviniemi & Kärki 2005: 226.

⁸ Immonen & Lindgren 2009: 1.

⁹ Juusela & Tuominen 2010: 13-14.

säännökset ja tietyissä tapauksissa myös lahjanlupauslain lahjaa koskevat siviilioikeudelliset säännökset. Vero-oikeudessa sukupolvenvaihdos on kuitenkin huomioitu lakiin erikseen kirjatuissa huojennussäännöksissä kuten myös vakiintuneessa verolainsäädännön tulkinnassa. Perintö- ja lahjaverolaissa on huojennussäännökset vastikkeettomista sukupolvenvaihdoksista kun taas tuloverolaissa on huojennuksia koskevia säännöksiä vastikkeellisista sukupolvenvaihdoksista. Lisäksi molemmissa laeissa on säännös huojennuksen menettämisestä silloin, kun huojennuksen kohteena oleva omaisuus luovutetaan edelleen ennen säädetyn määräajan täyttymistä.¹⁰

Verovelvollisen valinnanvapaus antaa mahdollisuuden toteuttaa verosuunnittelua. Verosuunnittelun avulla pyritään ennakoimaan veroseuraamuksia kulloinkin asetettuihin tavoitteisiin nähden ja sen jälkeen valitsemaan yksittäiseen tilanteeseen sopivin vaihtoehto. Mitä korkeammista verokannoista on kyse, sitä merkittävämmäksi verotuksen taloudellisen suunnittelun vaikutukset muodostuvat.¹¹ Verosuunnittelun kannalta sukupolvenvaihdos on haasteellinen ja monipuolinen hanke. Suunnittelussa tulee huomioida useita eri veromuotoja, erityisesti tuloverotusta, perintö- ja lahjaverotusta sekä varainsiirtoverotusta. Haasteellisuutta lisää se, että verolainsäädännölle on tyypillistä nopea muuttuvuus sekä säädösten tulkinnan monimuotoisuus. Lisäksi osaltaan kattava oikeuskäytäntö puuttuu tai oikeuskäytännöstä ei aina löydy selkeitä tulkintaohjeita.¹²

Tyypillinen metsätilan omistusoikeuden muuttumisen peruste on nimenomaisesti periminen. On kuitenkin muistettava, että vero- ja varallisuudensiirronsuunnittelun keinot ovat monipuolisimmat silloin, kun metsätilan omistaja elää ja voi itse vaikuttaa suunnitteluun. Metsätilaa luovutettaessa vastikkeetta verosuunnittelu kohdistuu erityisesti perintö- ja lahjaverosuunnitteluun. Omistajan elinaikana käytössä olevat oikeustoimet ovat kauppa, lahjanluonteinen kauppa sekä lahja.¹³

1.2 Tutkimustehtävä

Suurin osa metsänomistajista miettinee metsäomaisuutensa kohtaloa tulevaisuudessa ja siihen liittyviä omistusjärjestelyn muutoksia ja vaihtoehtoja turvataksaan omaisuuden säilymisen. Metsiin liittyy paljon paitsi taloudellisia intressejä myös henkistä pääomaa.

¹⁰ Immonen & Lindgren 2009: 8-9.

¹¹ Ossa 2009: 15.

¹² Immonen & Lindgren 2009: 18.

¹³ Hukkanen 2007: 132.

Merkittävä osa metsätiloista on sukujen hallinnoimia ja harva haluaa katkaista vuosikymmeniä, usein vuosisatoja jatkuneen omistuksen seuraavaan sukupolveen. Edelleenkin usea metsänomistaja löytää metsästä merkittävän virkistystyksen lähteen ja kokee metsänhoidon olevan mahdollisuus turvata paitsi omansa, myös tulevien sukupolvien taloudelliset haasteet.

Metsäomaisuuden omaisuuslajina tekeekin erikoislaatuiseksi paitsi siihen liittyvät suuret tunnearvot, myös metsien luontoarvot sekä puuston pitkä kiertoaika. Nämä seikat erottavat metsäomaisuuden muusta omaisuudesta¹⁴. Koska metsäomaisuus on Suomessa merkittävä luonnollisten henkilöiden omistama omaisuuslaji, on sen siirtämistä sukupolvelta toiselle syytä tarkastella monipuolisesti.

Tutkimuksen ensisijaisena tavoitteena on siis selvittää luonnollisten henkilöiden harjoittamien metsätilojen sukupolvenvaihdosten erilaisia toteuttamistapoja sekä näihin liittyviä veroseuraamuksia. Tutkimuksessa tarkastellaan veroseuraamusten määräytymistä yhtä lailla luovuttajan kuin luovutuksensaajankin näkökulmasta. Sukupolvenvaihdoksen muodot on tutkimuksessa jaoteltu sen mukaan, tapahtuuko luovutus vastiketta vastaan vai ilman vastiketta. Poikkeuksena tästä on lahjanluontoinen kauppa, joka tapahtuu osittain vastikkeellisesti ja ryhmitellään tässä tutkimuksessa osaksi vastikkeettomia luovutuksia.

Toissijaisena tavoitteena tässä tutkimuksessa on yhteismetsä –käsitteen selventäminen ja sen arvioiminen, kuinka hyvin yhteismetsän perustaminen soveltuisi yhdeksi sukupolvenvaihdoksen toteuttamisen vaihtoehdoista. Tutkimuksessa tarkastellaan siten myös yhteismetsää erityisesti verotuksellisesta näkökulmasta, mutta havainnoidaan myös siihen kuuluvia hallinnollisia ja taloudellisia erityispiirteitä.

Pääministeri Matti Vanhasen II hallituksen aikana käynnistettiin ohjelma erityisesti perheyrittäjyyden edistämiseksi. Kyseisen hallituskauden aikana ehdotettiin perintö- ja lahjaverotusta muutettavaksi siten, että yritysten sukupolvenvaihdoksen perintö- ja lahjaverotusta kevennettäisiin alentamalla arvostamistaso nykyisestä 40 prosentista 20 prosenttiin arvostamislain mukaisista arvoista. Huojennuksen tarkoituksena oli keventää omistajayrittäjän aktiivisesti harjoittaman maatalouden tai muun yritystoiminnan sukupolvenvaihdoksen verotusta. Kevennys olisi tullut koskemaan maatilaa aiempien säännösten mukaisesti muutamia poikkeuksia lukuun ottamatta. Kevennys oli tarkoitettu

¹⁴ Kiviniemi & Havia 2011: 11- 12.

koskemaan niin ikään myös puhtaita metsätiloja. Valmistelun yhteydessä osoittautui kuitenkin, että kyseisen huojennuksen tarkoitusta oli vaikea yhdistää pelkän metsätalouden harjoittamiseen. Tästä syystä huojennuksen laajentamisesta puhtaan metsätalouden harjoittamiseen luovuttiin hallituksen esityksessä kokonaan. Hieman myöhemmin luovuttiin koko esityksestä.¹⁵ Näin ollen puhtaaseen metsätalouteen liittyvät sukupolvenvaihdossäännökset jäivät puuttumaan edelleen perintö- ja lahjaverotusta koskevasta lainsäädännöstämme.

1.3 Tutkimuksen eteneminen

Tutkimus koostuu seitsemästä eri pääluvusta. Toisessa pääluvussa käsitellään tärkeimpiä metsänomistajaryhmiä ja tarkastellaan lähemmin metsäverotusta kokonaisuudessaan. Koska metsävarallisuuden verotukseen liittyy tiettyjä ominaispiirteitä, jotka voivat osaltaan vaikuttaa sukupolvenvaihdoksen toteuttamisen muotoon, on metsiin kohdistuvaa verotusta tarpeen käsitellä ennen tarkastelun siirtymistä sukupolvenvaihdoksen muotoihin. Metsäomaisuus kuuluu useimmiten henkilökohtaiseen tulonlähteeseen ja sitä verotetaan siten tuloverolain perusteella. Luvussa käsitellään myös tilannetta, jossa metsäomaisuuden voidaan katsoa kuuluvan elinkeinotulonlähteeseen. Luvussa viitataan lyhyesti vuonna 1993 alkaneeseen 13 vuoden metsäverotuksen siirtymäkauteen, mutta pääpaino on nykyisen metsäverotuksen tarkastelussa. Vaikka metsätalouden harjoittaminen on usein arvonlisäveronalaista, ei tässä tarkastella arvonlisäverotusta lainkaan, vaan tutkimus on rajattu koskemaan ainoastaan metsätalouden välitöntä verotusta.

Kolmannessa pääluvussa käydään läpi ennen sukupolvenvaihdoksen toteuttamista tapahtuvaa suunnittelua ja ennakkoselvityksien tekemistä, joiden avulla kuhunkin tilanteeseen sopivan vaihtoehdon löytymistä voidaan helpottaa. Sukupolvenvaihdoksen toteuttamiseen ei ole olemassa mitään yleistä ratkaisua, vaan vaihtoehtoja on useita erilaisia ja eri henkilöiden intressit voivat vaihdella suurestikin. Kustannusten ja veroseuraamusten minimoiminen voi olla yksi ratkaisuun vaikuttava peruste, mutta yhtäläillä tärkeänä voidaan pitää sitä, että metsätila säilyy esimerkiksi saman suvun omistuksessa tai että sen metsänhoito tapahtuu kestävän metsänhoidon suositusten mukaisesti jatkosakin.

¹⁵ HE 53/2008, Immonen & Lindgren 2009: 12.

Neljännessä pääluvussa käsitellään metsätilan sukupolvenvaihdos vastiketta vastaan. Luvussa käsitellään siten kauppaa täyttä hintaa vastaan ja selvitetään metsäkiinteistön kauppaan liittyviä veroja. Metsätilan kaupassa luovuttajan maksettavaksi tulee TVL:n mukaisesti kaupasta saatu luovutusvoitto ja luovutuksensaajan vastattavaksi puolestaan kiinteistöön kohdistuva varainsiirtovero. Mikäli kauppa tehdään ns. sukupolvenvaihdoskauppana lähisukulaisille tietyin edellytyksin, kohdistuu kauppaan TVL:n huojenussäännös, joka mahdollistaa luovutuksen tekemisen ilman luovutusvoittoveroseuraamista. Tätä mahdollisuutta käsitellään osana neljättä päälukua ja selvitetään sen soveltuminen metsätilojen sukupolvenvaihdoksiin.

Viidennessä pääluvussa selvennetään sukupolvenvaihdoksen toteuttamista ilman vastiketta. Sukupolvenvaihdos voidaan toteuttaa luovuttajan elinaikana siirtämällä metsäomaisuus lahjana tai lahjanluonteisena kauppana eteenpäin. Lahjanluonteisesta kaupasta on omat säännöksensä PerVL:ssa ja TVL:ssa ja siinä luovutuksesta maksetaan käypää hintaa alempi ns. alihintainen vastike. Suuri osa suomalaisista metsätiloista siirtyy eteenpäin perintönä luovuttajan kuoleman johdosta. Perittävän kuoltua perintö jaetaan suhteellisin osuuksin perillisille, mikäli perittävä ei ole tehnyt testamenttia ja määrännyt siten omaisuuden siirtymisestä muutoin kuin PK:n perusteella. Perinnöstä ja testamentista maksetaan perintöveroa. Vuodesta 2012 lähtien perintö- ja lahjaveroon lisättiin neljäs asteikko ensimmäiseen veroluokkaan, jossa yli 200 000 euron arvoisiin perintöihin ja lahjoihin kohdistuu 16 prosentin verotus. Vuodesta 2013 eteenpäin sovellettavaksi lisättiin vielä viides asteikko, jossa yli 1 000 000 euron arvoisesta perinnöstä ja lahjoista maksetaan veroa 19 prosentin lisäprosentilla. Tätä voidaan pitää merkittävänä veronkiristymisenä erityisesti suurimpien metsätilojen kohdalla.

Kuudennessa pääluvussa käsitellään yhteismetsän käsitettä ja sen soveltuvuutta sukupolvenvaihdoksen toteuttamiseen metsätilalla. Yhteismetsä on verotuksellisesti joissain tapauksissa perinteistä metsänhallinnoimismuotoa edullisempi, sillä siihen kohdistuu yhteisyyden mukainen verokanta, joka vuonna 2013 on 28 prosenttia. Yhteismetsien perustamista on pidetty myös keinona vähentää tilojen pirstaloitumista entistä pienemmiksi kokonaisuuksiksi esimerkiksi perinnönjaon yhteydessä. Hallinnollisesti yhteismetsä eroaa jonkin verran muista omistusmuodoista, sillä yhteismetsän osakkaat muodostavat erillisen osakaskunnan, joka vastaa yhteisesti yhteismetsän hallinnoinnista ja siihen kuuluvista velvoitteista. Osakkaat eivät siten ole henkilökohtaisesti vastuussa osakaskunnan velvoitteista. Yhteismetsä on luonteeltaan kokonaan erillinen verovelvollinen, joka siten maksaa tuloveron ja osakas saa puolestaan hyväkseen hänelle mahdolli-

sesti kuuluvan tulo-osuutensa ilman uutta veroseuraamusta. Tätä voidaan siten pitää myös yhtenä kannusteena yhteismetsän perustamiseen.

Seitsemännessä pääluvassa tiivistetään tutkielman tulokset ja esitetään yhteenvetona metsätalouden sukupolvenvaihdoksen eri mahdollisuudet, niiden verokohtelu ja kuvailaan näiden soveltuvuutta eri tilanteisiin.

2. METSÄVEROTUS

2.1 Metsäverotuksen soveltaminen

Metsätalouden verotuksessa sovelletaan MVL 2.2 §:ssä määriteltyä *maatilan* käsitettä, jonka mukaan maatila on itsenäinen yksikkö, jolla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta. Tyypillisesti maatilaksi on katsottu sellainen tila, johon kuuluu vähintään kaksi hehtaaria maa- tai metsätalousmaata. Verotuksessa siten myös puhtaita metsätiloja voidaan pitää mautiloina. Yksi tai useampi kiinteistö tai määräala voi muodostaa maatilan. Mikäli kiinteistöt sijaitsevat samassa kunnassa, katsotaan näiden kuuluvaan samaan maatiilaan. Metsäverotuksen säännökset eivät kuitenkaan koske sellaisia alueita, jotka on määritelty tonteiksi¹⁶. MVL 2.1 §:n mukaan *maataloudella* tarkoitetaan puolestaan varsinaisen maatalouden lisäksi myös sellaista erikoismaataloutta tai maa- tai metsätalouteen liittyvää muuta toimintaa, jota ei ole pidettävä eri liikkeenä.

2.2 Metsätalouden harjoittajat ja verovelvollisuus

Tyypillisesti metsätaloutta harjoitetaan luonnollisen henkilön, avioparin tai kuolinpesän toimesta. Yhtymämuodossa tapahtuva metsätalouden harjoittaminen on myös yleistä. Tietyissä tapauksissa myös kuolinpesistä muodostuu yhtymiä.

TVL 14.1 §:n mukaisesti puolisoita verotetaan saamiensa tulojen perusteella eri verovelvollisina. Puolisoita koskevia säännöksiä sovelletaan myös silloin, kun kyse on avopuolisista, jotka asuvat samassa taloudessa ja joilla on yhteinen lapsi tai jotka ovat aiemmin olleet avioliitossa keskenään. TVL 14.4 §:n mukaan puolestaan puolisoiden yhdessä harjoittamasta metsätaloudesta saadun tulon verotukseen sovelletaan verotusyhtymää koskevia säännöksiä. Niinpä aviopuolisoiden yhdessä harjoittama metsätalous on tosiasiallisesti verotusyhtymän harjoittamaa metsätaloutta. Puolisoiden ei kuitenkaan verotuksessa katsota harjoittavan metsätaloutta yhteisesti, mikäli puoliso on sijoittanut siihen vain työpanoksensa, vaan vasta hänen sijoitettuaan metsätalouteen tarpeellista irtainta omaisuutta tulonjako tulisi toteuttaa yhtymäsäännösten mukaisesti¹⁷. Mikäli kyse on yksin metsän omistavasta puolisoista, ei metsätalouden tuloksen jakaminen puo-

¹⁶ Jauhiainen 2012: 17.

¹⁷ Hukkanen 2007: 19.

lison kanssa ole mahdollista. Yksin omistava vastaa siten itse veroista. Mahdollista kuitenkin on, että metsänomistaja siirtää alijäämähyvityksen muodossa metsätalouden alijäämää puolisonsa verotukseen.¹⁸

Verotusyhtymää käsitellään verotuksessa vain laskentayksikkönä ja se muodostuu ilman nimenomaista sopimusta silloin, kuin kiinteistö on kahden tai useamman henkilön hallinnassa¹⁹. TVL 4.1.2 §:n mukaan verotusyhtymä on sellainen kahden tai useamman henkilön yhteenliittymä, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta. TVL 15 §:ssä säädetään edelleen, ettei verotusyhtymä ole erillinen verovelvollinen, mutta sille kyllä vahvistetaan maatalouden puhdas tulo tai tappiollinen puhdas tulo ja muun toiminnan puhdas tulo tai tappiollinen puhdas tulo. Verotettava tulo tai vähennettävä tappio lasketaan siten yhtymäkohtaisesti, mutta tulo tai tappio jaetaan yhtymän osakkaiden omistusoikeuden suhteen mukaisesti²⁰. Osakkaalle jaettu osuus yhtymän muun toiminnan tulosta on TVL 39.3 §:n mukaisesti pääomatuloa ja tällaisen yhtymän muun toiminnan tappiollinen puhdas tulo vähennetään hänen pääomatuloistaan. Tämä koskee esimerkiksi puun myyntitulojen verotusta.²¹

PK 18 luvun 1 §:n mukaan kuolinpesän osakkaita ovat perilliset, yleisjälkisaadoksen saajat sekä eloonjäänyt puoliso. Kuolinpesä on olemassa perinnönjättäjän kuoleman ja perinnönjaon toimittamisen välisen ajan. Kuolinpesän osakkaat hallitsevat kuolinpesää ja sen omaisuutta yhteisesti, mikäli tästä ei ole annettu erityismääräyksiä²². Mikäli kuolinpesän osakkaat tekevät perinnönjakosopimuksen, syntyy jakamattoman kuolinpesän harjoittamasta maa- ja metsätaloudesta verotusyhtymä²³. TVL 17.1 §:n mukaan kuolinpesää verotetaan henkilön kuolinvuodelta sekä vainajan että pesän tulosta ja varallisuudesta. Kuolinpesää verotetaan TVL 17.2 §:n mukaan erillisenä verovelvollisena rajoittamattoman ajan. Poikkeuksen tästä muodostaa elinkeinotoimintaa harjoittava kuolinpesä, jota verotetaan perittävän kolmen kuolinvuotta seuraavien vuosien jälkeen yhtymänä²⁴. Kuolinpesän osakkaiden omaan tuloverotukseen kuolinpesän harjoittama metsätalous ei vaikuta muutoin kuin mahdollisen hankintatyön osalta²⁵. Metsätalouden tulot maksetaan kuolinpesälle, joka puolestaan maksaa mahdolliset verot. Myös alijäämä ja

¹⁸ Jauhiainen 2012:18.

¹⁹ Kiviranta 2002: 21.

²⁰ Hukkanen 2007: 21.

²¹ Kiviranta 2002: 28.

²² Koponen 2012: 11.

²³ Ossa 2002:210.

²⁴ Kiviranta 2002: 21-22.

²⁵ Hukkanen 2007: 20.

tappio syntyy suoraan kuolinpesälle, eikä sitä voida siirtää pesän osakkaille. Kuolinpesän metsätalouden tulos voidaan sen sijaan jakaa osakkaille omistusosuuksien suhteessa verottomasti, sillä kuolinpesähän on suorittanut jo mahdolliset verot.²⁶

Paitsi edellä mainituissa muodoissa, metsätaloutta voidaan harjoittaa myös yhtiömuotoisessa omistuksessa tai yhteisetuuksien muodossa. Yhteismetsä kuuluu yhteisetuuksien muodossa harjoitettavaan metsätalouteen. Metsätalouden harjoittaminen yhtiömuodossa on edelleen suhteellisen harvinaista ja sen merkitys erityisesti osakeyhtiön osalta vähentyi metsäverotuksen siirtymäkauden myötä, kun yhtiöt siirtyivät suoraan puun myyntitulojen verotukseen ja verokanta oli sama kuin pääomatuloverotuksessa²⁷. Vuonna 2013 yhtiöverokanta, 24,5 prosenttia, on kuitenkin alhaisempi kuin aikaisemmin ja vastaavasti pääomaverokanta, 30 prosenttia ja 50 000 euron ylittäviltä osin 32 prosenttia, korkeampi kuin aiemmin. Lisäksi vuodesta 2014 eteenpäin nykyistä 50 000 euron progressiorajaa lasketaan 40 000 euroon. Vastaavasti taas vuodesta 2014 eteenpäin yhteisöverokantaa alennetaan 4,5 prosentilla, päätyen siten 20 prosenttiin.²⁸ Nämä muutokset saattaisivat nostaa jälleen esiin metsätalouden yhtiöittämisen mielekkyyden, ainakin tapauksissa, joissa metsätalouden harjoittaminen on suhteellisen laajamuotoista.

2.3 Pinta-alaverotuksesta myyntivoittoverotukseen

Vuoden 1993 alusta tuli voimaan laaja pääomatuloja ja yritysveroja koskeva uudistus, joka kosketti myös metsäverotusta. Uudistuksessa luovuttiin metsämaan arvioituun puuntuottokykyyn perustuvasta lasketun kasvun verotuksesta eli pinta-alaverotuksesta. Tämän jälkeen siirryttiin todellisen metsätulon eli puun myyntitulon verottamiseen. Koska siirtyminen yhtäkkisesti yhteen verojärjestelmään olisi kohdellut epätasapuolisesti sellaisia metsänomistajia, jotka eivät olleet voineet realisoida sitä metsänkasvua, josta heitä oli tosiasiallisesti pinta-alaverotuksessa verotettu, säädettiin 13 vuoden siirtymäkausi²⁹. Niinpä vuosina 1993-2005 metsäverojärjestelmän siirtymäkauden aikana, metsätaloutta harjoittavat luonnolliset henkilöt, kuolinpesät ja näiden muodostavat verotusyhtymät saivat halutessaan päättää metsään sovellettavan pinta-alaperusteista metsäverojärjestelmää vielä seuraavan 13 vuoden ajan. Paitsi mahdollisten hakkuusäästöjen realisointiin, pyrittiin tällä estämään myös puuston toiskertaista verottamista. Yh-

²⁶ Jauhiainen 2012: 19.

²⁷ Kiviranta 2002: 21.

²⁸ Valtionvarainministeriö 2013: 30

²⁹ HE 212/2005.

teisetuudet, elinkeinoyhtymät ja yhteisöt siirtyivät puolestaan suoraan vuonna 1993 puun myyntitulojen verotuksen piiriin³⁰.

Pinta-alaverotuksessa verotuksen kohteena oli MVL:n mukaisesti laskettu metsätalouden puhdas tulo, joka perustui jokaisessa kunnassa tai kuntaryhmässä erikseen arvioituun metsän keskimääräiseen tuottoon hehtaarilla vähennettynä keskimääräisillä kuluilla. Kyse ei siis ollut todellisiin myyntituloihin ja menoihin perustuvasta verotuksesta³¹. Pinta-alaperusteisen metsäverotuksen veropoliittisena perusteluna pidettiin verorasituksen ja verokertymän tasaisuutta. Kyseistä verotusjärjestelmää voitiin perustella myös metsäteollisuuden raaka-aineen turvaamisen kannalta, kuten myös metsänhoidollisten syiden kannalta. Pinta-alaverotusta voitiin nimittäin pitää metsänhoidon pitkäjänteisyyttä edistävänä³². Pinta-alaverotuksen etuina voitiinkin pitää puunmyynnin suurempaa riippumattomuutta vallitsevasta markkinatilanteesta sekä sen antamista kannusteista metsänomistajille hoitaa metsäänsä huolellisesti ja taloudellisesti kestäväällä tavalla.

Vuodesta 2006 eteenpäin kaikessa metsäverotuksessa on sovellettu puun myyntitulojen verotusta, jota voidaan kutsua myös myyntivoittoverotukseksi. Tässä metsäverotuksen muodossa verotus toteutetaan todellisten puunmyyntitulojen perusteella ja realisoituneiden tulojen mukaisesti.

2.4 Metsätalouden pääomatulot

TVL 32 §:n mukaan veronalaista pääomatuloa on omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu sellainen tulo, jota omaisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Pääomatuloa on muun ohessa esimerkiksi korkotulo, vuokratulo ja metsätalouden pääomatulo. Metsätalouden pääomatulosta säädetään yksityiskohtaisesti TVL 43 §:ssä. Koska pääomatulolajin nettotulosta laskettaessa pääomatulot muodostavat tulolähteestä riippumattoman kokonaisuuden, voidaan näistä TVL 54 §:n mukaisesti vähentää pääomatulojen hankkimisesta ja säilyttämisestä johtuneet menot. Näin laskettu erotus muodostaa nettotulon³³. Siihen sovellettava, TVL 124 §:n mukainen pääomatulojen tuloveroprosentti vuonna 2013 on 30 prosenttia ja 50 000 euron ylittäviltä osin 32 prosenttia.

³⁰ Kiviranta 2002:74.

³¹ Stenlund 2003:85.

³² Ossa 2002:69.

³³ Kiviranta 2002:38.

TVL 43.1 §:n mukaan metsätalouden veronalaista pääomatuloa on verovelvollisen omassa metsässä kasvavan runkopuun hakkuuoikeuden ensimmäisestä vastikkeellisesta luovutuksesta eli pystykaupasta saatu tulo ja hankintakaupalla myydystä runkopuusta valmistettavasta tai valmistetusta puutavarasta, kuten tukeista, pylväistä, kuitupuusta tai haloista sekä hakkeesta saadun tulon pääomatulo-osuus. Metsätalouden pääomatuloa on myös muusta kuin runkopuusta saatu metsätalouden tulo, kuten hakkuutähteiden, kantojen, muun metsäenergiapuun, koristehavujen, tienvarsikeppien, joulupuiden tai vastaavien luovutuksesta saatu tulo. Lisäksi kiinteistön luovutuksessa pidätetyn hakkuuoikeuden nojalla saatu puun myyntitulo on veronalaista metsätalouden pääomatuloa.

Pystykaupassa myyjä luovuttaa ostajalle oikeuden hakkauttaa sovitun ajan kuluessa sopimuksessa määrätyltä alueelta tietyn leimikon tai sovitun määrän sovitunlaatuista puuta. *Hankintakaupalla* tarkoitetaan puolestaan sellaista puutavaran myyntiä, jossa myyjä sitoutuu hankkimaan ja toimittamaan omalla kustannuksellaan sovitun määrän sopimuksen laatuvaatimusten täyttämää siinä määritellyltä alueelta leimatusta tai leimattavista puista valmistettua puutavaraa sovitussa ajassa ja sovitulle varastopaikalle³⁴. Pystykaupasta saatua vastiketta pidetään siis kokonaisuudessaan pääomatulona. Hankintakaupalla saadun tulon pääomatulo-osuutena pidetään TVL 43.1 §:n mukaan puun myyntituloa vähennettynä hankintatyön arvolla³⁵. *Hankintatyöllä* tarkoitetaan puun valmistuksesta ja kuljetuksesta aiheutuvan työn arvoa³⁶.

TVL 43.2 §:n mukaan metsätalouden pääomatuloon kuuluu myös metsästä saadut vakuutus- ja muut korvaukset sekä metsätalouteen saadut tuet ja avustukset. Esimerkiksi palo- ja myrskyvahinkojen seurauksena maksetut metsävakuutuskorvaukset ovat metsätalouden pääomatuloa. Paitsi vapaaehtoiisiin vahinkovakuutuksiin, maksetut korvaukset voivat perustua myös eri lakeihin. Lakeihin perustuvia, valtion varoista saatavia korvauksia ovat esimerkiksi tulva- ja hirtvivahingot sekä laajoihin sieni- ja kasvitautivahinkoihin perustuvat korvaukset. Tuot ja avustukset voivat käyttökohteesta riippuen olla paitsi metsätalouden pääomatuloa, myös verotonta tuloa, henkilökohtaista ansiotuloa tai maataloudesta jaettavaa yritystulosta. Metsätalouden pääomatuloina on käsitelty esimerkiksi metsänhoitotöihin saatua työllistämistukea sekä metsityksenhoitopalkkioita³⁷.

³⁴ Kiviniemi 2004: 548-550.

³⁵ Ossa 2002: 74.

³⁶ Myrsky & Ossa 2008: 86.

³⁷ Ossa 2002:75; Hukkanen 2007: 24-25.

TVL 43.2 §:n mukaan myös yksityistalouden käyttöön otetun tai toiseen tulolähteeseen siirretyn puutavaran kantoraha-arvoa tai käypää arvoa pidetään metsätalouden pääomatulona. Hakkuuoikeuden vastikkeetonta luovutusta ilman maapohjaa pidetään veronalaisena omaan käyttöön ottona kantoraha-arvon mukaan. Säännöksen mukaan siis elinkeinotoimintaan tai maatalouteen siirretyn puutavaran arvo on veronalaista tuloa. Niinpä mikäli verovelvollinen käyttää metsästään otettua puutavaraa elinkeinotoiminnan tarpeisiin, henkilökohtaisen tulonlähteen tuloksi katsotaan puutavaran käypä arvo³⁸. Puutavaran arvona voidaan käyttää metsäkeskusalueittain määriteltyjä hankintahinnoista johdettuja kantohintoja³⁹.

TVL 43.3 §:ssä säädetään vielä metsätalouden tuloista, jotka eivät ole veronalaisia. Tällaisia ovat muut kuin oman asunnon tai henkilökohtaisessa käytössä olevien rakennusten tai rakennelmien rakentamiseen tai korjaamiseen käytetyn puutavaran arvo tai verovelvollisen lämmitykseen tai muuhun omaan kulutuskäyttöön otetun puutavaran arvo. Metsänomistajan käyttäessä omaa puutavaraansa talousrakennusten tai tällaisiin verrattavissa olevien rakennusten rakentamiseen tai korjaamiseen hyödynnetään ns. hiljaista kuittausta. Siinä omaan käyttöön ei kohdistu verotusta, mutta puutavaran arvo ei myöskään sisälly rakennuksen hankintamenuon⁴⁰. Kyse voi olla esimerkiksi maa- ja metsätaloutta palvelevan konehallin rakentamisesta. Oman asunnon tai kesämökin rakentamiseen käytetty puutavara on kuitenkin metsätalouden tuloa⁴¹. Sen sijaan metsästä otetun puun jatkojalostuksesta saatuja tuloja verotetaan maatalouden tulona silloin, kun jatkojalostustoiminta on niin vähäistä, ettei sitä voida katsoa erilliseksi elinkeinotoiminnaksi⁴². Esimerkiksi pienimuotoinen sahaustoiminta kuuluisi tällöin MVL:n alaisuuteen.

TVL 43 §:n perusteluissa metsätilaa luovutettaessa ei katsota syntyvän puun myyntituloa, joten sovellettavaksi tulee ainoastaan luovutusvoittoja koskevat säännökset⁴³.

2.4.1 Metsätalouden pääomatuloista tehtävät vähennykset

TVL 55-56 §:ssä määritellään metsätalouden pääomatuloihin kohdistuvat vähennysoikeudet. Vähennykset on jaoteltu ainoastaan metsätalouden pääomatuloihin kohdistuviin

³⁸ Myrsky & Ossa 2008: 86-87.

³⁹ Jauhiainen 2012: 22.

⁴⁰ Lähteenoja 2000: 88.

⁴¹ Hukkanen 2007: 27.

⁴² Ossa 2002: 76.

⁴³ Lähteenoja 2000: 90.

vähennyksiin ja pääomatuloihin yleisesti kohdistuviin metsätalouden muihin vähennyksiin⁴⁴.

Metsävähennys on metsäverotuksen merkittävimpiä vähennysoikeuksia ja sillä on merkitystä myös sukupolvenvaihdoksen eri vaihtoehtoja arvioitaessa⁴⁵. TVL 55.1 §:n mukaan luonnollisella henkilöllä, kuolinpesällä, näiden muodostamalla verotusyhtymällä ja yhteisetuudella on oikeus tehdä metsävähennys maatilana pidettävältä kiinteistöltä saamastaan metsätalouden pääomatulosta ennen 56 §:ssä tarkoitettujen vähennysten tekemistä. Tässä on kyse vähennyksen kohdentamisesta metsän hankintamenoon. Metsävähennystä sovelletaan aina tilakohtaisesti.⁴⁶ Lisäksi edellytetään, että kyse on nimenomaan maatilana pidettävä kiinteistö, joten esimerkiksi loma-asuntotontilta metsävähennystä ei voida tehdä⁴⁷.

Metsävähennystä saadaan TVL 140.4 §:n mukaisesti vain sellaisesta metsätalouden pääomatulosta, joka on saatu 1.1.1993 tai sen jälkeen vastikkeellisella saannolla saadusta metsästä. Mikäli metsä on saatu vastikkeettomasti, kuten perintönä, testamentilla tai lahjana, saa metsän omistaja jatkaa metsävähennyksien tekemistä siitä määrästä, joka edelliseltä omistajalta jäi jäljelle. Lahja- tai perintöveroarvon perusteella uutta vähennystä tai lisävähennystä ei voida tehdä. Lahjanluontoisessa kaupassa metsävähennys voidaan tehdä hankintameno-osuuden perusteella. Tällöin edellisen omistajan käyttämättä jäänyt metsävähennyksen osa lisätään hankintameno-osuuteen siltä osin kuin se vastaa lahjan suhteellista osuutta metsän käyvästä arvosta.⁴⁸

Vain metsävähennykseen oikeutetulta alueelta saadusta puun myyntitulosta voidaan tehdä metsätalouden pääomatulon metsävähennys. TVL 55 §:n mukaan verovelvollisen on omistusaikanaan oikeus vähentää metsän hankintamenoa enintään 60 prosenttia. Hankintamenoa pidetään metsän osuutta kiinteistön hankintamenoa ja metsä pitää sisällään puuston lisäksi myös maapohjan.⁴⁹

TVL 55.2 §:n mukaan metsävähennyksen enimmäismäärä on siis 60 prosenttia verovelvollisen metsävähennykseen oikeuttavasta metsästä verovuonna saaman veronalaisen metsätalouden pääomatulon määrästä. Kuitenkaan verovelvollisen verovuonna ja aikai-

⁴⁴ Kiviranta 2000: luku 5.

⁴⁵ Kiviniemi & Havia 2011: 178.

⁴⁶ Myrsky & Ossa 2008: 97-98.

⁴⁷ Kiviranta 2000: luku 5.

⁴⁸ Hukkanen 2007: 29.

⁴⁹ Kiviranta 2000: luku 5.

sempina verovuosina tehtyjen metsävähennysten yhteismäärä ei saa ylittää 60 prosenttia hänen verovuoden lopussa omistamien metsävähennykseen oikeuttavien metsien yhteenlaskettujen hankintamenojen määrästä. Enimmäismäärää määriteltäessä ei oteta huomioon ennen vuotta 2008 tehtyjen metsäkiinteistön luovutusten metsävähennyksiä. Verovelvollisen metsävähennykseen oikeutettavia metsiä tarkastellaan verotuksessa yhtenä kokonaisuutena siten, että metsävähennystä voidaan tehdä minkä tahansa kiinteistön puunmyyntituloista tai veronalaisista metsätalouden pääomatuloista, kunhan nämä tulevat metsävähennykseen oikeutetusta metsästä.⁵⁰

Metsävähennys toteutetaan TVL 55.4 §:n mukaan vain metsänomistajan vaatimuksesta. Metsävähennystä vaatiessaan verovelvollisen tulee esittää vähennyksen edellytyksistä selvitys. Vähennyksen tekemiselle ei ole asetettu aikarajaa, vaan niitä voidaan tehdä niin kauan kunnes 60 prosenttia metsän hankintamenosta on lopullisesti vähennetty⁵¹. TVL 55.4 §:n mukaan verovuonna tehtävän metsävähennyksen on oltava verovuonna vähintään 1 500 euroa. Niinpä verovuonna tarvitaan vähintään 2 500 euron pääomatulo metsävähennykseen oikeutetulta kiinteistöltä, mikäli minimivähennystä halutaan hyödyntää⁵².

TVL 56 §:ssä on määritelty luettelomaisesti metsätalouden pääomatuloon kohdistuvia, tulon hankkimiseen ja säilyttämiseen liittyviä muita vähennyskelpoisia menoja⁵³. Tällaisia ovat esimerkiksi erilaiset metsätaloudessa työskennelleiden henkilöiden palkka- ja muut kustannukset, taimikonhoidosta ja metsäviljelystä johtuvat menot, metsäteiden rakentamis- ja kunnossapitomenot sekä metsätalouteen liittyvien koneiden ja kaluston hankintamenot. Lisäksi esimerkiksi metsänhoitomaksut, metsävakuutusmaksut ja metsätaloussuunnittelusta ja –neuvonnasta aiheutuvat menot ovat vähennyskelpoisia. TVL 56.2 §:n mukaan menoja ei kuitenkaan saa vähentää niiltä osin, kun verovelvollinen on saanut niihin verovapaata avustusta tai korvausta. Mikäli vähennys on hyväksytty verotuksessa, avustus tai korvaus luetaan tuloksi. Täytyy myös huomioida, että verovelvollisella saattaa olla yleiskulujen kaltaisia menoja, jotka kohdistuvat yhtäläillä sekä metsätulon hankkimiseen että yksityistalouteen. Tällöin menoerät jaetaan arvionvaraisesti metsätalouden osuuteen ja vähennyskeltottomaan yksityistalouden osuuteen⁵⁴.

⁵⁰ Kiviranta 2000: luku 5.

⁵¹ Myrsky & Ossa 2008: 98.

⁵² Kiviniemi & Havia 2011: 179.

⁵³ Ossa 2002: 77.

⁵⁴ Myrsky & Ossa 2008: 99.

2.4.2 Menovaraus

TVL 110 § määrittää tuloverotuksessa yleisesti sovellettavan jaksottamissäännöksen eli ns. kassa- tai käteisperiaatteen. Sen mukaan tulo katsotaan sen verovuoden tuloksi, jona se on nostettu, merkitty verovelvollisen tilille tai muutoin saatu hallintaan. Metsätalouden verotuksessa sovelletaan yhtä lailla tätä säännöstä seuraavin poikkeuksin.

TVL 111.1 §:n mukaan luonnollinen henkilö, kuolinpesä, näiden muodostama verotusyhtymä sekä yhteisetuus saavat jättää lukematta verovuoden tuloksi osan maatilana pidettävältä kiinteistöltä saamastaan metsätalouden veronalaisesta pääomatulosta ja käyttää tämän metsätalouden pääomatulon hankkimisesta aiheutuneiden menojen kattamiseen. Kyse on niin sanotusta *menovaruuksesta*. Mikäli metsä kuuluu elinkeinotoimintaan, menovarausta ei kuitenkaan myönnetä. Metsätalous on muihin tulonhankkimistoimiin nähden poikkeuksellinen sen takia, että tulot metsätiloilla eivät aina kerry vuosittain, vaan jopa noin 5-10 vuoden aikavälillä. Kuitenkin metsätalouteen kohdistuvia menoja syntyy vuosittain. Menovaruuksen tavoitteena on siten metsään liittyvien tulojen ja menojen samanaikaistaminen, erityisesti metsän uudistamismenojen vuoksi.⁵⁵

Menovaruuksen enimmäismäärä on 15 prosenttia metsätalouden veronalaisen pääomatulon määrästä, josta on tehty verovelvollisen verovuoden mahdollinen metsävähennys. TVL 111.2 §:ssä on määritelty menovaruuksen tulouttamisen aikajänne. Oulun ja Lapin läänissä menot tulee kattaa kuuden seuraavan verovuoden aikana ja muualla maassa neljän seuraavan verovuoden aikana. Menovarausta saa käyttää muihin metsätalouden pääomatulojen hankkimisesta johtuviin menoihin paitsi metsävähennyksiin.⁵⁶

2.5 Metsätalouden ansiotulot ja puutavaran hankintatyö

Metsätalouden puutavaran hankintatyön veronalaisuudesta ja arvosta säädetään TVL 63 §:ssä. Hankintatyö liittyy edellä määriteltyyn hankintakauppaan, jossa kauppahinta tosiasiaassa määräytyy puuston sekä hankintatyön arvosta. Puuston arvo on metsänomistajalle pääomatuloa, mutta hankintatyön osuus voi olla metsätalouden ansiotuloa riippuen hankintatyön suorittajasta. Hankintakauppaan rinnastetaan myös maatilalla tai sen ulkopuolella olevaan varastoon tai myyntipaikkaan omasta metsästä valmistetun tai kul-

⁵⁵ Myrsky & Ossa 2008: 116.

⁵⁶ Kiviranta 2000: luku 5.

jetetun puutavaran käteiskauppa. Hankintatyössä on siis kyse hankintakauppaan kuuluvasta puutavaran valmistamisesta ja kuljettamisesta. TVL 63.1 §:n mukaan veronalaista ansiotuloa on se hankintatyön arvo, jonka verovelvollinen tai hänen puolisonsa, verovelvollisen kotona oleva lapsi, joka ennen verovuotta on täyttänyt 14 vuotta ja kuolinpesän tai verotusyhtymän osakas tai hänen perheenjäsenensä ovat verovuonna tehneet. Mikäli hankintatyön on suorittanut muu kuin listassa mainittu henkilö, verotetaan kauppahinta kokonaan pääomatulona. Lisäksi hankintatyön on täytynyt tapahtua maatilana määritellyssä metsässä.⁵⁷

Hankintatyön arvo katsotaan veronalaiseksi tuloksi TVL 63.3 §:n mukaan vain siltä osin, kuin edellä tarkoitettujen henkilöiden valmistaman tai kuljettaman puun määrä yhteensä ylittää 125 kuutiometriä. Mikäli hankintatyönä tehdyn puutavaran määrä verovuonna maatilalla on siis alle 125 kuutiometriä, on tämä hankintatyön arvo silloin verovapaata. Verovuoden ratkaisee työn tekemisajankohta, eikä puun luovutusajalla tai kauppahinnan maksamisen ajankohdalla ole merkitystä. Verovapaan määrän ylittävä osuus on hankintatyön tekijän henkilökohtaista ansiotuloa, joten esimerkiksi kuolinpesän lukuun tehty hankintatyö käsitellään työn tehneen kuolinpesän osakkaan verotuksessa, ei kuolinpesän verotuksessa. Mikäli hankintatyötä ovat tehneet useat henkilöt, jaetaan verovapaa osuus heidän kesken suhteellisesti.⁵⁸ Hankintatyön arvo vähennetään aina hankintakauppatulosta siitä riippumatta onko se veronalaista vai verovapaata. Tästä saatava erotus on metsätalouden pääomatuloa⁵⁹.

TVL 63.2 §:n mukaan hankintatyö arvioidaan rahana siihen määrään, joka siitä työstä palkatulle henkilölle olisi suoritettava. Hankintatyön arvoa arvioidaan valmistetun tai kuljetetun puutavaramäärän sekä tällaisista töistä paikkakunnalla verovuoden aikana maksettujen yksikkötaksojen perusteella. Myös leimikkokohtaiset olot ja kuljetusmatkat tulee huomioida.⁶⁰ Metsätalouden harjoittajan on tehtävä selvitys hankintakaupan tai muun puun myynnin yhteydessä tapahtuneesta suoritetusta puutavaran valmistuksessa ja kuljetuksessa tehdystä työstä. Selvityksessä tulee ilmoittaa työn jakautuminen henkilöiden kesken sekä verovelvollisen arvio tehdyn työn arvosta⁶¹.

⁵⁷ Niskakangas 2000: luku 8.

⁵⁸ Hukkanen 2007: 50-51.

⁵⁹ Kiviranta 2000: luku 5.

⁶⁰ Kiviranta 2000: luku 5.

⁶¹ Niskakangas 2000: luku 8.

2.6 Metsätalouden elinkeinotulot

Pääsääntöisesti metsätalouden tulot kuuluvat siis henkilökohtaiseen tulonlähteeseen. Metsät kuuluvat henkilökohtaiseen tulonlähteeseen myös, vaikka omistajana olisi yhtiö, mikäli metsillä ei tosiasiallisesti ole mitään yhteyttä yhtiön elinkeinotoimintaan⁶².

EVL 1 §:n mukaan elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liiketoimintaa tai ammattitoimintaa ja ne muodostavat elinkeinotoiminnan tulonlähteen. *Liiketoiminnan* tyypillisiä tunnusmerkkejä ovat voiton tavoittelu sekä itsenäisyys. Lisäksi edellytetään suunnitelmallisuutta, jatkuvuutta ja taloudellisen riskin olemassaoloa. Yksi liiketoiminnan tunnusmerkeistä on myös toiminnan suuntautuminen ulospäin rajoittamattomaan tai laajaan henkilökoukoon. *Ammattitoiminta* eroaa liiketoiminnasta ollen liiketoimintaa pienimuotoisempaa ja henkilökohtainen panos on ammattitoiminnassa merkittävämmässä roolissa. Lisäksi ammattitoiminnan riski on pienempi kuin liiketoiminnassa.⁶³ Mikäli toiminta täyttää edellä määritellyt tunnusmerkit, sovelletaan siihen elinkeinoverolakia.

EVL 53 §:n mukaan, jos kiinteistöä käytetään yksinomaan tai pääasiallisesti elinkeinotoimintaa välittömästi tai välillisesti edistäviin tarkoituksiin, se kuuluu elinkeinotoiminnan tulonlähteeseen. Metsäkiinteistö kuuluu siten elinkeinotoimintaan, mikäli sitä käytetään elinkeinon edistämisen tarkoituksiin. Tällaisesta tilanteesta on selkeästi kyse silloin, kun metsäkiinteistöt kuuluvat metsäteollisuutta harjoittavan yhtiön puutavaran raaka-aineen hankintaan. Elinkeinoharjoittajan omistama metsäkiinteistö, jota ensisijaisesti käytetään sahaustoimintaa harjoittavan liikkeen tarpeisiin, pidetään myös elinkeinotoiminnan tulonlähteenä. Lisäksi omaan rakennus- tai energiatuotantoon käytettävään kiinteistöltä saatavaan puuhun sovelletaan EVL:n säännöksiä. Metsäkiinteistöstä saatavat tulot ja siihen kohdistuvat menot sisältyvät silloin elinkeinotoiminnan tulokseen.⁶⁴

EVL 5 §:n mukaan veronalaista elinkeinotuloa on muun ohessa puutavaran ja runkopuun hakkuuoikeuden luovutuksesta saatu tulo. Lisäksi elinkeinotoimintaan kuuluvien metsien uudistamisesta ja puun kasvatuksesta sekä korjaamisesta aiheutuneet menot saadaan vähentää EVL 8 §:n mukaisesti.⁶⁵

⁶² Lähteenoja 2000: 187.

⁶³ Myrsky & Linnakangas 2010: 79-80.

⁶⁴ Andersson, Ikkala, Penttilä 2009: 54-55.

⁶⁵ Andersson ym. 2009: 116.

Elinkeinotoiminnan tulolähteeseen kuuluvat metsäkiinteistön tulot jaksotetaan EVL:n mukaan. Metsäkiinteistö katsotaan arvonsa säilyttäväksi kulumattomaksi käyttöomaisuudeksi, jonka hankintameno ei saa tehdä poistoja. TVL:n mukaista metsävähennystä tai menovarausta ei voida soveltaa yhteisöjen tai elinkeinoyhtymien verotukseen. EVL 51.2 §:n mukaan verovelvollisen ottaessa elinkeinotulolähteeseen kuuluvasta metsästään puutavaraa elinkeinotoiminnan käyttöön, puutavaran arvoa ei lueta veronalaiseksi tuloksi eikä vähennyskelpoiseksi menoksi. Niinpä veroseuraamuksia ei aiheudu, koska kyse on saman tulolähteen puitteissa tapahtuneesta käyttöomaisuuden siirrosta vaihto-omaisuuteen.⁶⁶ Puutavarasta saatava tulo realisoituu tapauksissa vasta silloin, kun yrityksen lopputuotteita luovutetaan.⁶⁷

⁶⁶ Kiviranta 2002: 67.

⁶⁷ Andersson ym. 2009: 116.

3. SUKUPOLVENVAIHDOKSEN VALMISTELU

3.1 Suunnittelun lähtökohdat

Sukupolvenvaihdoksella pyritään turvaamaan metsätalouden harjoittaminen tulevaisuudessa ja huolehtimaan metsätilan kannattavuudesta jatkossakin. Samalla pyritään tyypillisesti turvaamaan metsäomaisuuden säilyminen suvussa. Sukupolvenvaihdoksen suunnittelu on syytä aloittaa hyvissä ajoin, jotta aikaa vaihdoksen toteuttamiselle jää. Käytännön esimerkit ovat osoittaneet, että suunnittelu tulisi aloittaa 3-5 vuotta ennen lopullisen ratkaisun tekemistä⁶⁸. Metsätalouden sukupolvenvaihdoksen yhteydessä tulee selvittää luopujan erilaisia tavoitteita ja vastaavasti luovutuksensaajan mahdollisuuksia ja halua vastata metsäomaisuuden hoidosta. Voi myös olla, ettei jatkajaa löydy lainkaan lähipiiristä ja tila myydään kokonaisuudessaan ulkopuoliselle. Tämä on metsäomaisuuden siirtymisen kannalta ollut toistaiseksi suhteellisen vähäistä. Nyttemmin kaupunkilaismetsänomistajien lisääntyneen määrän myötä, voidaan kuvitella tilanne, että yhä useampi metsätila siirtyisi kokonaan ulkopuolisille omistajille, kun aikaa ja innostusta pitkienkin välimatkojen päässä olevaan oman sukumetsän hoitamiseen ja hallinnointiin ei välttämättä ole.

Metsätilojen pirstoutuminen sukupolvenvaihdoksen yhteydessä ja perintöä jaettaessa on ollut jo pidempään kehityssuunta, jota on pidetty erityisen epäedullisena kannattavan metsätalouden harjoittamisen kannalta. Metsänhoidollisten toimenpiteiden suorittaminen pienillä tiloilla on hankalampaa, minkä lisäksi pieniltä tiloilta tuleva raakapuun myyminen teollisuuden tarpeisiin on vähäisempää kuin suuremmilta ja pirstoutumattomilta tiloilta saatava puu. Valtioneuvoston periaatepäätös Kansallinen metsäohjelma 2015 onkin asettanut yhdeksi tavoitteekseen yksityismetsätalouden kannattavuuden parantamisen edistämällä metsätilojen koon kasvua. Vuoteen 2050 mennessä tavoitteena on metsälöiden keskikoon kasvattaminen 50 hehtaariin nykyisestä 30 hehtaarista⁶⁹. Niinpä sukupolvenvaihdosta suunniteltaessa huomiota tulee muun ohella kiinnittää myös siihen, ettei metsätiloja pirstotaisi tarpeettomasti.

Yhden vertailukohteen tarjoavat myös verotukselliset näkökohdat, joiden avulla voidaan selvittää verotuksellisesti edullisinta tapaa sukupolvenvaihdoksen toteuttamiseen. Vero-

⁶⁸ Immonen & Lindgren 2009: 4.

⁶⁹ Valtioneuvoston periaatepäätös 16.12.2010 Kansallinen metsäohjelma 2015: 23-25.

kustannuksia voidaan pyrkiä minimoimaan joko luopujan tai luovutuksensaajan kohdalla. Perhepiirissä tapahtuvien sukupolvenvaihdoksien kohdalla täytyy toisaalta huomioida myös luopujan toimeentulon turvaamisesta sukupolvenvaihdoksen jälkeenkin. Myös omistajanvaihdoksen rahoittamisen järjestäminen täytyy voida selvittää toiminnan jatkajan kannalta mahdollisimman tehokkaasti. Kokonaisverorasitusta arvioitaessa on syytä miettiä lisäksi myöhemmin tapahtuvan muun perimyksen osuutta verotuksessa⁷⁰. Myös näkökohdat perillisten yhdenvertaisuudesta ja yhdenvertaisesta kohtelusta tulee ottaa huomioon.

Sukupolvenvaihdoksen osalta keskeisimmät seikat verosuunnittelussa kohdistuvat tulo-, perintö- ja lahjavero- sekä varainsiirtoverokysymyksiin ja näiden vaikutusten jakautumiseen osapuolten kesken⁷¹. Omistajan elinaikana metsätila voidaan luovuttaa kauppana, lahjanluontoisena kauppana tai lahjana⁷². Hallintaoikeuden pidätys voidaan liittää kaikkien näiden luovutusmuotojen osaksi. Kuoleman jälkeen tarkastelu kohdistuu perintöön ja mahdolliseen testamenttiin. Kauppa ja lahjanluontoinen kauppa suoritetaan vastiketta vastaan ja lahja ja perintö puolestaan ilman vastiketta. Vastikkeettomassa luovutuksessa verorasite kohdistuu pääasiassa luovutuksensaajaan ja vastikkeellisessa luovutuksessa luovuttajaan.⁷³

Verohuojennuksia käytetään ohjaamaan taloudellista toimintaa ja tukemaan sitä verohelpotusten avulla. Huojennuksia myönnetään rajatulle verovelvollisryhmälle tai tietyn tyyppisen toiminnan harjoittajille. Niin ikään huojennukset voivat kohdistua vain rajatulla alueella taloudellista toimintaa harjoittaviin⁷⁴. Sukupolvenvaihdokseen on liitetty huojennuksia niin TVL:n kuin PerVL:n osalta. Huojennusten soveltuvuuden selvittäminen on olennainen osa sukupolvenvaihdoksen suunnittelutyötä.

Yhtä ainoaa kuhunkin tapaukseen soveltuvaa malliratkaisua ei ole olemassa. Valittava vaihtoehto on aina tapauskohtaisesti harkittava ja siihen voi vaikuttaa esimerkiksi metsätilan kunto tai omaisuuden realisoinnin tarve. Esimerkiksi tilalla, jossa on paljon hakea puustoa, voi olla järkevää suorittaa luovutus täyttä kauppahintaa vastaan ja hyödyntää ostajan 60 prosentin metsävähennys myöhemmin tuloverotuksessa. Toisaalta, mikäli luovuttajalla on paljon käyttämätöntä metsävähennysoikeutta, voi vastikke-

⁷⁰ Juusela & Tuominen 2010: 14-16.

⁷¹ Manninen 2001: 29.

⁷² Hukkanen 2007: 132.

⁷³ Immonen & Lindgren 2009: 6.

⁷⁴ Wikström 2008: 91.

ton luovutus olla paras vaihtoehto, sillä metsävähennyspohja siirtyy tällöin suoraan uudelle omistajalle. Myös kauppahinnan hyödyntämisellä voi olla merkitystä. Mikäli kyse on tilanteesta, jossa myyjä ei tarvitse kauppahintaa ja se jää siten käyttämättä, voi kauppahinta joutua perintöveron alaiseksi luovuttajan kuoltua. Tällöin verosuunnittelun hyöty on minimaalinen. Kauppahinta on kuitenkin mahdollista siirtää edelleen jälkeläisille hyödyntäen verovapaitten lahjoitusten enimmäismääriä ja siten verosuunnittelun hyötyä voidaan parantaa.⁷⁵

3.2 Käypä arvo

Ennen omaisuuden luovutusta on tarpeen selvittää metsäkiinteistön käypä arvo. Metsäkiinteistön arvon perusteella voidaan selvittää sopiva kauppahinta ja lahjanluontoisessa kaupassa arvioida yli 75 prosentin suuruisen kauppahinnan osuus. Myös perinnön ja lahjan kohdalla metsätilan käypä arvo tulee selvittää, sillä molempien saantojen kohdalla omaisuus arvotetaan käypään arvoon. Metsäkiinteistön hinta muodostuu pääasiassa puuston arvosta. Maapohjalla itsessään ei yleensä ole juurikaan arvoa. Arvoon vaikuttaa esimerkiksi puuston laatu ja määrä, taimikoiden ja heti hakattavissa olevan puuston määrä, alueen metsänhoidollinen tila sekä sijainti ja kulkuyhteydet⁷⁶.

Metsän arvon määrittämisessä käytetään tyypillisesti tuotto- ja kustannusarvomenetelmien yhdistelmää, niin sanottua summa-arvomenetelmää. Siinä lasketaan yhteen laskennalliseen tuottoon perustuvan maapohjan arvo, taimikon kustannusarvo, puuston hakkuuarvo sekä mahdollinen odotusarvolisä nuoren puuston kohdalta. Tätä yhteisarvoa korjataan vielä kokonaisarvon korjauksella eli tukkualennuksella, joka on yleensä noin 30 prosenttia, mutta voi vaihdella sen molemmin puolin arvion tekijästä riippuen. Kokonaisarvon alennuksella pyritään ottamaan huomioon arviointien epätarkkuutta, yleisiä hallintokuluja ja metsän ominaispiirteitä.⁷⁷

Arvon määrittämisessä käytetään ensisijaisesti metsäkeskusten tai metsänhoitoyhdistysten antamia tila-arvioita ja toissijaisesti metsäsuunnitelmaa. Metsätalouden asiantuntijatahojen tila-arvioissa tulee olla eriteltyinä metsän arvon laskennan osatekijät sekä niille määritellyt yksikköhinnat. Yleensä tila-arviot vastaavat hyvin metsätilan nykyhetken

⁷⁵ Kiviniemi & Havia 2011: 50-51.

⁷⁶ Kiviniemi & Havia 2011: 23-24.

⁷⁷ Varojen arvostamista perintö- ja lahjaverotuksessa koskevan Verohallinnon ohjeen päivittäminen 22.11.2011: 25-26.

käypää arvoa ja se voidaan ottaa suoraan pohjaksi niin metsätilaa myytäessä kuin perintö- ja lahjaveroarvoa laskettaessa. Metsämaan arvoa korottavia tekijöitä voivat olla rantaviiva tai taajaman läheisyys. Mikäli tila-arviota ei ole saatavilla, hyödynnetään metsän arvon selvittämisessä metsäsuunnitelmaa. Käypä arvo selvitetään suunnitelman tilakoh- taisten yhteenvetotietojen perusteella hyödyntäen edellä mainittua summa- arvomenetelmää. Jos metsäsuunnitelma ei ole ajantasainen, joudutaan arvoon vaikutta- neet muutokset ottamaan huomioon esimerkiksi vuotuisen kasvun osalta sekä suoritettu- jen hakkuiden osalta.⁷⁸ Jos sekä tila-arvio että metsäsuunnitelma puuttuvat, voidaan viimekädessä arvon määrittämisessä hyödyntää kiinteistöjen keskimääräisiä kauppahin- tatilastoja. Näitä julkaisee esimerkiksi Maanmittauslaitos. Koska metsätilojen puustojen laatu voi vaihdella voimakkaasti, eivät keskimääräiset kauppahinnat kuitenkaan aina tarjoa parasta mahdollista kuvaa metsäkiinteistön todellisesta käyvästä arvosta⁷⁹.

3.3 Ennakkoselvitykset

Oikeustoimiin, joiden ilmeisenä tarkoituksena on ainoastaan verotuksen kiertäminen, voidaan puuttua veronkiertosäännöksiä avulla. VML 28 §:ssä on yleinen veronkiertoa koskeva säännös. Lisäksi erityisiä veronkiertosäännöksiä on PerVL:ssa sekä VSVL:ssa⁸⁰. Jotta veronkierron epäilyksiltä vältyttäisiin, voi ennen sukupolvenvaihdok- sen toteuttamista olla tarpeen hakea ennakkoratkaisu tapaukseen sovellettavasta vero- tusmenettelystä. Tämä on myös yleisesti hyödyllistä silloin, kun vallitseva verotuskäy- täntö ei ole vakiintunut tai siinä on paljon vaihtelua. Ennakkoratkaisun avulla voidaan varmistua siitä, ettei sukupolvenvaihdokseen kohdistuva verotus olennaisesti poikkea siitä, mitä luopuja ja luovutuksensaaja olivat alun perin tavoitelleet.

Tuloverotuksesta voidaan saada sitova kannanotto kahdella eri tavalla, joko ennakkotie- tona Verohallinnolta tai ennakkoratkaisuna Keskusverolautakunnalta. VML 85 §:n mu- kaan Verohallinto voi antaa verovelvollisen kirjallisesta hakemuksesta tuloverotusta koskevan *ennakkotiedon* siitä, kuinka se tulee kyseisessä asiassa menettelemään vero- tusta toimittaessaan. Hakemuksessa tulee yksilöidä ennakkotiedon hakemisen kohteena oleva kysymys sekä esittää tarpeellinen selvitys ja riittävällä tarkkuudella. Tarvittaessa voidaan pyytää lisäselvityksiä asian ratkaisemiseksi. Verohallinnon antamaa ennakko-

⁷⁸ Varojen arvostamista perintö- ja lahjaverotuksessa koskevan Verohallinnon ohjeen päivittäminen 22.11.2011: 26-27.

⁷⁹ Kiviniemi & Havia 2011: 24.

⁸⁰ Manninen 2001: 23.

tietoa sovelletaan sitovana, jos verovelvollinen tätä vaatii. Mikäli verovelvollinen toimii toisin kuin on hakemuksessaan ilmoittanut, ei ennakkotieto sido. VML 84 §:n mukaan KVL voi puolestaan antaa verovelvollisen kirjallisesta hakemuksesta *ennakkoratkaisun* tuloverotuksesta. Ennakkoratkaisu annetaan, jos lain soveltamisen kannalta muissa vastaavanlaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saada asiaan ratkaisu tai siihen on muu erityisen painava syy. Hakemuksessa tulee olla yksilöitynä ennakkoratkaisun tekemiseksi haettava kysymys ja tarpeellinen selvitys kuten ennakkotiedon kohdalla. Ennakkoratkaisu käsitellään kiireellisenä ja lainvoimaista ennakkoratkaisua noudatetaan verovelvollisen vaatimuksesta sitovana siinä verotuksessa, johon ratkaisu on annettu.⁸¹

PerVL 39a §:n perusteella Verohallinto voi kirjallisesta hakemuksesta antaa myös perintö- ja lahjaveroa koskevan ennakkoratkaisun. Lahjaverotuksen ennakkoratkaisua voi hakea yhtäläillä lahjoittaja kuin lahjansaajakin. Perintöverotuksessa ennakkoratkaisua voi hakea kuolinpesän osakas, erityisjälkisaadoksen saaja ja leski. Perintöverotusta koskevan ennakkoratkaisun voi saada vasta perinnönjättäjän kuoleman jälkeen, eikä sitä voi siten saada perinnönjättäjän elinaikana esimerkiksi testamentin perintöverotuksellisesta tulkinnasta. PerVL:n ennakkoratkaisuhakemuksissa on tärkeää luovutusobjektin yksilöinti ja asiaan vaikuttavien tosiseikkojen selventäminen. Tarpeen on yleensä myös luovutuskirjaluonnoksen liittäminen hakemukseen. Ennakkoratkaisussa otetaan kantaa siihen, tuleeko luovutuksesta suorittaa perintö- tai lahjaveroa ja kuinka paljon. Lainvoimainen ennakkoratkaisu on Verohallintoa sitova sittemmin tapahtuvan luovutuksen verotuksen kohdalla, kunhan luovutustoimi tapahtuu päätöksessä määrätyn ajan kuluessa siitä, kun ennakkoratkaisu tuli lainvoimaiseksi. Ennakkoratkaisun antaa se verotoimisto, jonka alueella luovuttaja luovutushetkellä asuu tai jonka alueella perinnönjättäjä vakinaisesti asui. Ennakkoratkaisuhakemus ja sitä koskeva valitus käsitellään kiireellisenä. Ennakkoratkaisuun liittyvät valitukset ratkaisee PerVL 44 §:n mukaisesti se hallinto-oikeus, jonka tuomiopiiriin perinnönjättäjä kuului tai lahjoituksenantaja kuuluu.⁸²

⁸¹ Immonen & Lindgren 2009: 19-22.

⁸² Puronen 2011: 488-500.

4. METSÄTILAN VASTIKKEELLINEN SUKUPOLVENVAIHDOS

4.1 Kauppa

Yksi sukupolvenvaihdoksen vaihtoehto on sen toteuttaminen vastikkeellisena kauppana. Kyse on usein tilanteesta, jossa luovutuksensaaja ei ole sukulainen tai muutoinkaan lähipiiriin kuuluva, vaan metsätila myydään kokonaan ulkopuoliselle. Myös perheen sisäisesti luovutus voidaan toteuttaa vastikkeellisena kauppana. Tyypillisesti perheensisäisissä järjestelyissä kaupan hinnoittelussa hyödynnetään kuitenkin markkinaehtoista edullisempaa hinnoittelua⁸³. Kyse ei silloin ole kaupasta käypää arvoa vastaan, vaan kauppahinta suoritetaan alle käyvän arvon. Käypä arvo kuvaa vapaassa markkinatilanteessa luovutettavasta omaisuudesta saatavaa hintaa⁸⁴. Mikäli metsätila myydään kokonaan ulkopuoliselle, on järkevää suorittaa kauppa käypää arvoa vastaan. Vastikkeelliseen kauppaan sovelletaan verolainsäädännön tavanomaisia säännöksiä luovuttajan luovutusvoitosta ja luovutuksensaajan suoritettavaksi tulevasta varainsiirtoverosta. Poikkeava säännös on TVL 48 §, jossa säännellään luovutusvoittoverosta vapaista luovutuksista lähisukulaisten kesken.

Kiinteistön kauppaa sääntelee vahvat muotomääräykset, jotka on kirjattu MK 2 luvun 1 §:ssä. Sen mukaan kauppa on tehtävä kirjallisesti, kauppakirja on allekirjoitettava ja vahvistettava kaupanvahvistajan toimesta. Kauppakirjasta tulee käydä ilmi luovutustarkoitus, luovutettava kiinteistö, myyjä ja ostaja sekä kauppahinta ja muu vastike. Kauppahinnalla on merkitystä luovutusvoiton määrää laskettaessa⁸⁵. Kauppahinta voidaan suorittaa kerralla kokonaisuudessaan tai jättää osa myöhemmin maksettavaksi. Myös velkavastuun siirtyminen voi kuulua osaksi luovutushintaa. Sukupolvenvaihdostilanteissa tulee huomioida, että velkavastuun siirtyminen saattaa muuttaa lahjoituksen vastikkeelliseksi saannoksi⁸⁶. Mikäli kauppaan kuuluu irtainta omaisuutta, tulee se eritellä kauppakirjassa. Tämä lienee harvinaisempaa metsätilan kaupassa, mutta mahdollista on, että kauppaan kuuluisi esimerkiksi metsänhoitoon liittyviä työvälineitä tai kulkuneuvoja. Ostaja maksaa varainsiirtoveron ainoastaan kiinteistön osuudesta, eikä irtaimesta omaisuudesta, kunhan tämä on eritelty kauppakirjassa⁸⁷.

⁸³ Juusela & Tuominen 2010: 25.

⁸⁴ Stenlund 2003: 92.

⁸⁵ Ossa 2006:159.

⁸⁶ Kiviniemi & Havia 2011: 115.

⁸⁷ Stenlund 2003: 93.

4.2 Luovutusvoitto

Luovutusvoittoverotuksesta säädetään TVL:n 45-50 §:ssä. Lähtökohtaisesti kaikki omaisuuden luovutuksesta, kuten metsätilan myynnistä, saatu voitto on luovuttajalle veronalaista pääomatuloa, omaisuuden laadusta tai käyttötarkoituksesta riippumatta. Veronalaisena luovutuksena pidetään yhtäläillä rahaa vastaan tehtyä kauppaa kuin muutakin vastiketta vastaan tehtyä vaihtoa, kunhan vastikkeella on rahallista arvoa.⁸⁸ Luovutusvoittovero tulee omistajan suoritettavaksi. Kiinteän omaisuuden osalta pidetään ns. nimiperiaatteen mukaisesti verovelvollisena sitä, joka on omistajana merkitty lainhuuto- ja kiinnitysrekisteriin.⁸⁹

Veronalaisen luovutusvoiton laskemisesta säädetään TVL 46.1 §:ssä. Luovutusvoitto lasketaan siten, että saadusta luovutushinnasta vähennetään luovutettuun omaisuuteen kohdistunut poistamattoman hankintamenon ja voiton hankkimisesta olleiden menojen yhteismäärä. Todellinen hankintameno koostuu aikoinaan maksetusta kauppahinnasta ja siihen liittyvistä sivukustannuksista. Sivukustannuksiin voi kuulua esimerkiksi varainsiirtoverot, välittäjäpalkkio, kauppakirjan laatimiskulut ja arviointipalkkiot. Myös perusparannusmenot voidaan lukea TVL 47.1 §:n mukaan hankintamenoon. Metsäkiinteistön osalta perusparannusmenoja voivat siten olla esimerkiksi metsäojitus ja metsäteiden rakentaminen.⁹⁰

Toisinaan voidaan joutua soveltamaan todellisen hankintamenon sijasta hankintameno-olettamaa. Kyse on yleensä tilanteesta, jossa todellista hankintamenoa ei esimerkiksi ajan kulumisen seurauksena voida selvittää. Oikeus oletaman käyttämiseen on ainoastaan luonnollisilla henkilöillä ja kuolinpesillä. TVL 46.1 §:n mukaan hankintameno-olettama on 20 prosenttia luovutushinnasta ja mikäli omaisuus on ollut luovuttajalla 10 vuoden ajan, on hankintameno-olettama 40 prosenttia luovutushinnasta⁹¹. Hankintameno-olettamaa sovelletaan, jos sen avulla laskettu voitto muodostuisi pienemmäksi kuin todellisen hankintamenon perusteella laskettu ja mahdollistaisi siten edullisemman verokohtelun. Hankintameno-olettamaa sovellettaessa luovutushinnasta ei kuitenkaan saa vähentää mitään muita eriä, kuten voiton hankkimisesta aiheutuneita kuluja tai TVL 47 §:ssä mainittuja perusparannusmenoja.⁹²

⁸⁸ Rabinä & Nykänen 2009: 40.

⁸⁹ Ossa 2006: 79.

⁹⁰ Andersson & Linnakangas 2006: 277-278.

⁹¹ Andersson & Linnakangas 2006: 282-283.

⁹² Rabinä & Nykänen 2006: 58-60.

4.2.1 Metsävähennys luovutusvoittoverotuksessa

TVL 46.8 §:ssä säädetään aiemmin tehdyn metsävähennyksen huomioonottamisesta luovutusvoiton verotuksessa. Sen mukaan metsän luovutusvoiton määrää laskettaessa luovutusvoittoon lisätään TVL 55 §:n nojalla tehdyn metsävähennyksen (ks.2.4.1) määrä, mutta enintään kuitenkin määrä, joka vastaa 60 prosenttia luovutettavan metsän hankintahinnasta. Metsävähennys lisätään luovutusvoittoon vain sellaisia kiinteistöjä luovutettaessa, joilla on entuudestaan ollut metsävähennyspohjaa. Huomattava kuitenkin on, ettei metsävähennyksen lisäys luovutusvoittoon edellytä sitä, että juuri luovutetulta kiinteistöltä olisi käytetty metsävähennystä, vaan luovuttajan kaikki tehdyt metsävähennykset otetaan huomioon. Tilakohtaisuus liittyy lisäyksen enimmäismäärän laskentaan, joka on siis 60 prosenttia metsäkiinteistön alkuperäisestä hankintamenosta. Metsävähennyspohja lisätään aina riippumatta siitä, lasketaanko luovutusvoitto todellisen hankintamenon tai hankintameno-olettaman mukaan. Metsävähennyslisäys soveltuu ainoastaan metsätilan kauppaan, eikä sitä tehdä, mikäli kyse on lähisukulaisten välisestä verovapaasta luovutuksesta tai kokonaan verovapaasta luovutuksesta.⁹³ Seuraava esimerkki 1 täsmentää osaltaan tätä luovutusvoittoverotuksessa huomioonotettavaa metsävähennyksen laskentakaavaa.

***Esimerkki 1.** A hankkii vuonna 2005 metsäkiinteistön Y, jonka hankintameno on 150 000 euroa. Vuonna 2008 A hankkii toisen metsäkiinteistön Z, jonka hankintameno on nyt 50 000 euroa. Yhteensä tilojen hankintamenot ovat siten 200 000 euroa ja metsävähennyspohja 120 000 euroa (60% x 200 000). Vuonna 2010 A myy kiinteistöltä Y puuta yhteensä 70 000 euron arvosta. A hyödyntää verovuoden metsävähennyksen enimmäismäärän eli 42 000 euroa (70 000 x 60%). Seuraavien vuosien metsävähennyspohja alenee 78 000 euroon (120 000-42 000). Vuonna 2012 A myy kiinteistön Z kauppahinnalla 80 000 euroa. Luovutusvoitto olisi nyt lähtökohtaisesti 30 000 euroa (80 000 -50 000). Tähän kuitenkin lisätään metsävähennyksen määrä, joka tapauksessa on enintään 60 prosenttia hankintamenosta eli 30 000 euroa (60 % x 50 000). Verotettava luovutusvoitto saadaan vähentämällä luovutushinnasta hankintameno ja lisäämällä käytetty metsävähennys, eli tapauksessa veronalaiseksi luovutusvoitoksi muodostuu 60 000 euroa (80 000 – 50 000 + 30 000). Vuonna 2013 veroa tästä maksettaisiin 32 %:n mukaisesti, eli yhteensä 19 200 euroa.*

⁹³ Kiviniemi & Havia 2011: 116-117.

Esimerkin mukaisesti huomataan, että käytetty metsävähennys saattaa nostaa verotettavan luovutusvoiton määrää, verrattuna siihen, mitä se olisi mikäli ainoastaan luovutushinta ja metsävähennyspohja otettaisiin huomioon.

4.2.2 Luovutustappio

Luovutustappio syntyy, jos omaisuuden hankintamenon ja voiton hankkimiseen kuuluvien menojen yhteismäärä on suurempi kuin luovutushinta. Pääsääntö on, että luovutustappio on vähennyskelpoinen, mikäli vastaavasta luovutuksesta syntynyt voitto on veronalaista. TVL 50.1 §:n mukaan luovutustappio on vähennyskelpoinen verovuonna ja sitä seuraavina viitenä vuonna syntyneistä luovutusvoitoista. Luovutustappiot vähennetään siinä järjestyksessä, kun ne ovat syntyneet. Mikäli verovuonna tai sitä seuraavina viitenä vuonna ei synny luovutusvoittoja tappioiden kattamiseksi, vähennysoikeus menetetään⁹⁴. Metsävähennyksen osalta tulee huomata, että myös luovutustappioon tehdään metsävähennyksen lisäys, joka saattaa muuttaa tappiollisen tilakaupan verotettavaksi luovutusvoitoksi.⁹⁵

4.3 Varainsiirtovero

Kiinteistön omistusoikeuden luovutuksesta tulee luovutuksensaajan suoritettavaksi VSVL 4 §:n mukaisesti varainsiirtovero. Kiinteistöä luovutettaessa veron suuruus on neljä prosenttia kauppahinnasta tai muun vastikkeen arvosta. Varainsiirtovero kohdistuu myös kiinteistöjen yhteisen alueen ja sen määräalan, kuten myös yhteisalueosuuden luovutukseen. Lisäksi kaikista sellaisista vuokra- ja käyttöoikeuden luovutuksista, jotka ovat maakaaren mukaan kirjaamisvelvollisia, on maksettava varainsiirtoveroa. Kiinteistön käyttöä pysyvästi palveleva rakennus tai rakennelma on myös varainsiirtoverollista omaisuutta. VSVL 4.3 §:n mukaan kiinteistön täysin vastikkeeton lahjoitus kuitenkin on varainsiirtoverosta vapaa. Lahjoitus voi olla myös vain osittain vastikkeeton tai lahjansaaja voi sitoutua osittaisen suorituksen tekemiseen lahjoitusta vastaan. Tällaisen vastikkeen osalta kyse on varainsiirtoveronalaisesta suorituksesta. Mikäli saaja ottaa vastatakseen lahjanantajan velan, kokonaan tai osittain, on veroa maksettava tämän velan määrästä. Esimerkiksi seuraavassa KHO:n ratkaisussa valtion metsänparannuslaina on

⁹⁴ Rabinä & Nykänen 2009: 49-50.

⁹⁵ Kiviniemi & Havia 2011: 116.

katsottu tällaiseksi kauppahinnan osaksi kuuluvaksi vastikkeeksi ja siten veronalaiseksi⁹⁶:

***KHO 15.12.1998 T 2796.** Ostajan vastattavaksi kiinteistön luovutuksen yhteydessä siirtynyttä metsänparannuslaissa (140/1987) tarkoitettua metsänparannuslainaa, jonka panttina kiinteistö oli ja josta kiinteistön omistaja vastasi velallisena, pidettiin vastikkeena, josta oli suoritettava varainsiirtovero.*

KHO:n ratkaisu vahvistaa siten käytäntöä, että luovutuksensaaja ei voi vapautua veronmaksuvelvollisuudestaan vastikkeeseen kuluvan velan osalta, vaan velkaa voidaan pitää yhtäläillä veronalaisena vastikkeena ja siitä on siten suoritettava myös varainsiirtovero.

Varainsiirtoverotus on ns. itseverotusta ja vero tulee suorittaa viimeistään lainhuutoa tai kirjaamista haettaessa. MK 11 luvun 1 §:n 2 kohdan mukaisesti lainhuuto tulee hakea kuukauden kuluessa kauppakirjan tai muun saantokirjan tekemisestä. Mikäli tätä aikaa ei noudateta, VSVL 8 §:n mukaan veroa korotetaan 20 prosentilla jokaista alkavaa kuukautta kuukautta kohden alkaen päivästä, jolloin lainhuutoa tai kirjaamista olisi tullut hakea. Enintään veroa voidaan korottaa 100 prosenttia.⁹⁷

4.4 Luovutusvoitosta verovapaa metsätilan sukupolvenvaihdoskauppa

Maa- ja metsätilojen sukupolvenvaihdoksia helpottamaan on säädetty luovutusvoiton verovapaudesta. Mikäli sukupolvenvaihdos toteutetaan kauppana lähisukulaisten välillä, pelkkää metsämaatakin sisältävän tilan luovutus on luovuttajalleen verovapaata⁹⁸. Kyse on TVL:n huojennussäännöksiä soveltamisesta, josta säädetään tarkemmin TVL 48.1 §:n 3 kohdassa. Koska kyse on poikkeuksellisesti vain luovutuksista tietyille lähisukulaisille, kutsutaan huojennusta usein sukupolvenvaihdoshuojennukseksi. Vastaavasti voitaisiin puhua sukupolvenvaihdoskaupasta, sillä TVL 48.1 §:n 3 kohta soveltuu ainoastaan tilanteisiin, joissa luovutus tapahtuu vastiketta vastaan. Paitsi että vastikkeen luovutus täytyy tapahtua tietyn lähipiirin kesken, tulee vastikkeellisuuden olla myös aitoa ja todennettavissa. Niinpä kauppahinta tulee tosiasiallisesti suorittaa myyjälle, tai mikäli kauppahinta jää osittain tai kokonaan velaksi myyjälle, tulee ostajan lyhentää sitä sovittun maksuaikataulun mukaisesti. Muuten luovutusta saatetaan pitää lahjana ja

⁹⁶ Puroinen 2007: luku 3.2.1; Myrsky & Ossa 2008: 314-315.

⁹⁷ Myrsky & Ossa 2008: 314, 319.

⁹⁸ Hukkanen 2007: 141.

TVL:n huojennussäännöksiä ei voida soveltaa⁹⁹. Jotta huojennusta voitaisiin soveltaa metsätilan sukupolvenvaihdoksessa, täytyy sen täyttää yhtäaikaisesti kaikki TVL 48.1 §:n 3 kohdan edellytykset soveltuvin osin. Edellytyksiin kuuluu tietynlainen luovutuksen kohde, luovutettavan omaisuuden omistusaika sekä luovutuksen osapuolten välinen sukulaisuussuhde.

4.4.1 Luovutuksen kohde

TVL 48.1 §:n 3 kohdan mukaan omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ei ole veronalaista tuloa, jos verovelvollinen luovuttaa harjoittamaansa maatalouteen tai metsätalouteen liittyvää kiinteää omaisuutta, avoimen tai kommandiittiyhtiön osuuden taikka sellaisen yhteisön osakkeita tai osuuksia, jotka oikeuttavat vähintään 10 %:n omistusosuuteen mainitussa yhtiössä. Vaikka vain osa maa- tai metsätalouden käytössä olleesta kiinteistöstä luovutettaisiin sukupolvenvaihdoskaupassa, voidaan nämä luovutukset suorittaa verovapaasti¹⁰⁰. Metsätalouskiinteistöön kuuluva kiinteä omaisuus muodostuu ensisijaisesti puustosta ja maapohjasta, mutta erityisesti harjoitettaessa maataloutta yhdessä metsätalouden kanssa, kiinteään omaisuuteen voi kuulua myös pellot sekä tietyt rakennukset ja rakennelmat. Myös pienvesistö, kuten lampi, voi kuulua metsäkiinteistöön. Maatalousirtaimistoon huojennusta ei kuitenkaan voida ulottaa¹⁰¹. Myöskään tilalla mahdollisesti sijaitsevaan vapaa-ajan asuntoon verovapautta ei metsätalouskiinteistön kohdalla sovelleta, eikä rakennuksen tonttialueeseen¹⁰².

Huojennuksen saaminen edellyttää säännöksen sananmuodon mukaan maatalouden tai metsätalouden harjoittamista. Verotuskäytännössä vaatimusta maa- tai metsätalouden harjoittamisesta on tulkittu jokseenkin laajasti. Huojennuksia on siten saatu, vaikka maatalon pellot ovat olleet vuokrattuina ulkopuoliselle ja metsänhoidon toteuttaminen ulkoistettu metsätalouden ammattilaisille eivätkä luovuttajat itse ole harjoittaneet tilalla maataloutta muulla tavoin. Toiminnan harjoittamiselta ei ole vaadittu myöskään välitöntä aktiivisuutta juuri ennen luovutusta. Niinpä tapauksessa, jossa maatalouden aktiivisesta harjoittamisesta oli kulunut yhdeksän vuotta ennen sukupolvenvaihdosluovutusta, saatiin hyödyntää luovutusvoiton verovapautta. Nytemmin metsätalouden luovuttajan harjoittamaksi metsätaloudeksi on hyväksytty myös kuolinpesän lukuun harjoitettu metsätalous, joka tapahtui ennen metsätilan luovuttamista. Korkeimman hallinto-oikeuden

⁹⁹ Immonen & Lindgren 2009: 120, Juusela & Tuominen 2010: 71-72.

¹⁰⁰ Myrsky & Rabinä 2010: 171.

¹⁰¹ Ossa 2002: 110.

¹⁰² Hukkanen 2007: 141.

aiemmassa ratkaisussa KHO 20.8.1999 T 2081 maatilán kuolinpesän osakkaan osuuden luovutuksesta saatua voittoa ei pidetty huojennukseen oikeutettuna, sillä hänen ei katsottu itse harjoittaneen maataloutta tilalla.¹⁰³ Nykyinen KHO:n kanta kuitenkin poikkeaa aiemmasta, kuten seuraava ratkaisu antaa osoittaa:

KHO 2010:24. *A oli ollut isänsä kuolemasta 15.9.1972 lähtien isän kuolinpesän osakkaana. Kuolinpesään kuuluvalla metsätilalla oli harjoitettu metsätaloutta kuolinpesän lukuun 7.9.2006 saakka, jolloin suoritettiin perinnönjako. Samana päivänä A myi saamansa metsätilan puoliosuuden veljelleen. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kun A oli kuolinpesän osakkaana harjoittanut metsätaloutta tuloverolain 48 §:n 1 momentin 3 kohdan edellyttämällä tavalla, ei metsätilan osuuden luovutuksesta saatu voitto ollut hänen veronalaista tuloaan.*

Tapauksen perusteella nyttemmin vallitseva verotuskäytäntö mahdollistaa siten huojennuksen saamisen, vaikka metsätalouden harjoittaminen olisi tapahtunut kuolinpesän lukuun ja tähän kuuluva osakas sittemmin luovuttaa oman osuutensa metsätilasta edelleen.

4.4.2 Luovutuksensaaja ja luovutettavan omaisuuden omistusaika

TVL 48.1 §:n 3 kohdan mukaan huojennusta sovelletaan vain, mikäli luovutuksensaajana on joko yksin tai yhdessä puolisonsa kanssa myyjän lapsi tai tämän rintaperillinen taikka myyjän sisar, veli, sisarpuoli tai velipuoli. Lapsella tarkoitetaan TVL 8.2 §:n mukaan myös puolison lasta ja verovelvollisen tai hänen puolisonsa ottolasta tai kasvattilasta. Ottolapsi on adoptoitu lapsi, jonka oikeussuhde ottovanhempiin ja näiden sukulaisiin on samanlainen kuin biologisen lapsen. Sukupolvenvaihdoshuojennusta voidaan siten soveltaa myös ottolapseen. TVL 8.2 §:n sanamuodon mukaan huojennusta sovelletaan myös, jos kyse on kasvattilapsesta. Sanamuodosta huolimatta kasvattilapsen kohdalla on esitetty, ettei huojennus kuitenkaan tulisi kyseeseen. Tätä on perusteltu esimerkiksi sillä, että kasvattilapsilta puuttuu perintöoikeus kasvattivanhempiinsa ja näin ollen he eivät kuulu sellaiseen lähipiiriin, johon huojennussäännöksen soveltuvuus tulisi ulottaa. Lapsen rintaperillisellä tarkoitetaan lapsen lasta ja edelleen lapsenlapsenlasta. Mahdollista lienee myös, että rintaperillisenä voitaisiin pitää myös puolison lapsen rintaperillisiä, jolloin luovutuksen kohdistuessa heihin, huojennusta voitaisiin hyödyntää¹⁰⁴.

¹⁰³ Juusela & Tuominen 2010: 74-77.

¹⁰⁴ Lakari 2012: 28-29; Juusela & Tuominen 2010: 83- 85.

Säännöksen luettelo estää huojenuksen hyödyntämisen, mikäli saajana olisi sisaruksen lapset. Tätä voidaan pitää puutteena sukupolvenvaihdosluovutusten kohdalla, sillä omaisuutta luovutettaessa sisarusten lapset voivat olla toiminnan jatkamisen kannalta hyvinkin oleellisessa asemassa esimerkiksi tilanteissa, joissa omat lapset eivät ole aktiivisesti kiinnostuneita metsätalouden harjoittamisesta tai omia lapsia ei lainkaan ole.

TVL 7.1 §:n mukaan aviopuolisoita ovat henkilöt, jotka ovat ennen verovuoden päättymistä solmineet avioliiton, poikkeuksena TVL 7.2 §:n mukaiset tilanteet. TVL 7.3 §:n mukaan myös avopuolisoihin voidaan soveltaa puolisoita koskevia säännöksiä tietyin edellytyksin. Verotuskäytännössä osakkeiden luovutuksen kohdalla ilmaisua ”yhdessä puolisoiden kanssa” on sovellettu siten, että luovutus on voitu tehdä joko säännöksessä tarkoitettulle sukulaiselle ja tämän puolisolle yhteisomistuksena tai molemmille erikseen. Tätä on mahdollista soveltaa myös metsätalouden kiinteän omaisuuden luovutuksessa, jolloin metsätila voitaisiin luovuttaa myyjän lapselle ja tämän puolisolle yhteisesti tai siten, että molempien osuudet kiinteistöön määriteltäisiin erikseen. Mahdollista huojenuksen hyödyntäminen ei kuitenkaan ole, mikäli omaisuutta luovutettaisiin ainoastaan esimerkiksi lapsen aviopuolisolle, ilman lapselle tulevaa osuutta.¹⁰⁵

Luovutusvoiton verovapauden hyödyntäminen edellyttää lisäksi TVL 48.1§:n 3 kohdan mukaan sitä, että omaisuus on ollut yli 10 vuotta verovelvollisen tai hänen ja sellaisen henkilön omistuksessa, jolta hän on saanut sen vastikkeettomasti. Luovutuksen kohteen on siten täytynyt olla luovuttajan omistuksessa vähintään kymmenen vuotta. Mikäli hän on saanut kohteen vastikkeettomasti, luetaan myös edellisen omistajan omistusaajan sisältyvän tähän kymmenen vuoden vaatimukseen. Milloin tällaisten henkilöiden yhteenlaskettu omistusaika on vähintään kymmenen vuotta, voidaan luovutukseen soveltaa huojenussäännöstä. Vastikkeettomalta luovutukselta ei edellytetä sukulaisuussuhdetta, joten perinnön lisäksi myös lahjana tai testamentin perusteella saadun omaisuuden omistusaikaa laskettaessa otetaan huomioon aiemman omistajan omistusaika.¹⁰⁶ On huomattava, että kymmenen vuoden omistusaajan vaatimus ei ole kytköksissä maa- tai metsätalouden harjoittamisen vaatimuksen kanssa. Niinpä sukupolvenvaihdoshuojenuksen saaminen ei edellytä sitä, että metsätaloutta olisi harjoitettu tilalla vähintään kymmenen vuoden ajan, vaan kyse on ainoastaan metsätilan omistukseen kohdistuvasta aikamääräyksestä.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Juusela & Tuominen 2010: 83, 88-89.

¹⁰⁶ Immonen & Lindgren 2009: 124-125.

¹⁰⁷ Juusela & Tuominen 2010: 76.

4.4.3 Huojennuksen määrä ja menettäminen

Silloin kun edellä käsitellyt edellytykset täyttyvät ja kyse on TVL 48.1 §:n 3 kohdan mukaisesta sukupolvenvaihdosluovutuksesta vastiketta vastaan on luovuttaja oikeutettu huojennukseen, joka käsittää luovutusvoiton määrän kokonaisuudessaan. Verovapautta voidaan siten kutsua täydelliseksi. Huojennuksen määrän laskemisella on merkitystä lähinnä tilanteissa, joissa omaisuutta luovutetaan edelleen viiden vuoden kuluessa ja joudutaan pohtimaan, tuleeko huojennuksen menettäminen kyseeseen.¹⁰⁸

TVL 48.5 §:ssä on määritelty, että luovutusvoittoa koskeva verovapaus menetetään, mikäli ostaja luovuttaa sukupolvenvaihdoskaupassa saamaansa omaisuutta edelleen ennen kuin viisi vuotta hänen saannostaan on kulunut. Lain säännöksen tarkoituksena on turvata sitä, että verovapaita luovutuksia ei tehtäisi vain väliluovutuksina, ilman todellista aietta toiminnan jatkamiseen. Mikäli omaisuutta on luovutettu eteenpäin ennen karenssiajan päättymistä, luovutuksesta saatua voittoa laskettaessa vähennetään hankintamenosta se veronalaisen luovutusvoiton määrä, jota ei ole pidetty hänen saantomiehensä veronalaisena tulona. Vuoden 2011 alusta voimaan tulleen säännöksen uuden lisäyksen mukaan hankintamenon oikaisu voidaan tehdä todellisen hankintamenon lisäksi nyt myös käyttämällä hankintameno-olettamaa.¹⁰⁹

TVL 48.5 § kohdistuu ainoastaan omaisuuden edelleen luovuttaneeseen henkilöön, ei alkuperäiseen luovutuksen tekijään ja huojennuksen saajaan. Ensimmäinen luovutuksen tekijä saa siis joka tapauksessa hyödyntää luovutusvoittonsa verovapauden. Seuraavassa esimerkissä on kuvattu huojennuksen määrän laskemista ja sen menettämistä tapauksessa, jossa metsätila luovutetaan edelleen ennen viiden vuoden karenssiajan umpeutumista.

***Esimerkki 2.** Äiti myy tyttärelleen vuonna 2007 metsätilan, joka on ollut hänen omistuksessaan yli kymmenen vuotta. Kauppahintana on 100 000 euroa. Äiti on aikoinaan maksanut tilasta 30 000 euroa. Äidin tilasta saama luovutusvoitto olisi siten 70 000 euroa (100 000 - 30 000). 30 000 euron alkuperäistä kauppahintaa on kuitenkin pidettävä alhaisena, joten veronalaisen tulon määrittämiseen käytetään hankintameno-olettamaa. Hankintameno-olettama on 40 %, mikäli omaisuus on omistettu vähintään 10 vuotta. Tapauksessa äidin veronalaisen*

¹⁰⁸ Immonen & Lindgren 2009: 129.

¹⁰⁹ Lakari 2012: 31; Juusela & Tuominen 2010: 91-92.

*luovutusvoiton määräksi muodostuisi siten 60 000 euroa (100 000 – 100 000*0,4). Tätä ei kuitenkaan veroteta, koska luovutusvoitto on tapauksessa verovapaata. Vuonna 2011 tytär luovuttaa metsätilan edelleen kauppahinnan ollessa 150 000 euroa. Luovutusvoitto on nyt 50 000 euroa (150 000 -100 000). Hankintameno on 100 000 euroa ja siitä vähennetään TVL 48.5 §:n mukaan äidin saama luovutusvoitosta vapaa tulo 60 000 euroa. Nyt veronalaiseksi luovutusvoitoksi tulee 110 000 euroa (150 000- (100 000-60 000)), joka on 60 000 euroa enemmän kuin normaalisti viiden vuoden omistusajan jälkeen verotettavaksi tuleva luovutusvoitto.*

Esimerkki osoittaa selkeästi, että viiden vuoden karenssiajan aikana tehdyt edelleenluovutukset voivat olla verotuksellisesti erittäin epäedullisia ja sen vuoksi tällaisia luovutuksia suunniteltaessa tulisi kiinnittää erityistä huomiota siihen, että karenssiaika kuluisi umpeen ennen luovutukseen ryhtymistä.

Jatkoluovutuksen osalta edellytetään, että se on tehty selkeästi havaittavin tahdonilmaisuin. TVL 48.5 § ei siten sovelleta, mikäli kyse on jatkajan kuolemasta ja omaisuuden siirtymisestä eteenpäin perintönä. Myöskään lahjan osalta säännös ei tule sovellettavaksi. Lahjanluonteisessa kaupassa ennen viiden vuoden kulumista tehdystä edelleenluovutuksesta aiheutuu kyseisen menettelyn mukainen sanktio, joka kohdistuu siihen osaan kaupasta, joka on toteutettu vastikkeellisena.¹¹⁰

Ongelmalliseksi viiden vuoden karenssiaika saattaa muodostua tilanteissa, joissa omaisuuden edelleenluovuttaminen on välttämätöntä esimerkiksi muuttuneiden olosuhteiden vuoksi. Kohtuuton rasite saattaa muodostua myös silloin, jos kyse on ns. pakkoluovutuksesta. Kyse voi olla esimerkiksi vakuudeksi annetun pantin realisoinnista. Jos huojennuksen maksaminen johtaisi sukupolvenvaihdosluovutuksen saajan kannalta kohtuuttomiin veroseuraamuksiin tilanteissa, joissa hänet on todettu maksukyvyttömäksi tai maksukyvyn alentuneen, voitaneen huojennuksen maksuunpanemisesta poiketa kohtuullisuuteen vedoten. Perintöveron kohdalla maatilataloutta harjoittavan lesken sairautta on oikeuskäytännössä pidetty sellaisena pakottavana syynä, ettei maksuunpanematta veroa ole tarvinnut suorittaa, vaikka kiinteistön luovutus on tehty ennen viiden vuoden kulumista¹¹¹

¹¹⁰ Immonen & Lindgren 2009: 130-132, Juusela & Tuominen 2010: 92-93.

¹¹¹ Immonen & Lindgren 2009: 132-133.

5. METSÄTILAN VASTIKKEETON SUKUPOLVENVAIHDOS

Metsätilan sukupolvenvaihdos voidaan luovutuksenantajan eläessä toteuttaa myös lahjana tai lahjanluontoisena kauppana. Perittävän kuoleman jälkeen metsätila siirtyy perintönä seuraaville sukupolville. Tekemällä testamentin perittävä voi poiketa lakimääräisestä perimysjärjestyksestä ja määrätä osasta jäämistöään¹¹². Lahjan ja perinnön verotuksesta säännellään perintö- ja lahjaverolaissa. Perintöön ja lahjaan kohdistuva verotus on progressiivista, mutta lahjaverotuksessa verotettavaksi tulevan omaisuuden alin arvo on pienempi kuin perintöverotuksessa. Metsätilan vastikkeettoman luovutuksen verovaikutukset kohdistuvat suoraan luovutuksensaajaan. Lahjanluontoisessa kaupassa vastikeellisen osan verovaikutukset voivat kohdistua myös myyjään luovutusvoiton osalta.

5.1 Lahja ja lahjanluonteinen kauppa

Lahjan käsitettä ei ole erikseen määritelty PerVL:ssa. Siviilioikeudellisessa tarkastelussa lahjalle on kuitenkin annettu tiettyjä tunnusmerkkejä. Tunnusmerkkien mukaan lahjalle on tyypillistä varallisuuden siirtyminen henkilöltä toiselle vastikkeetta sekä varallisuuden luovutuksen seurauksena aiheutunut antajan varallisuuden väheneminen ja vastaavasti vastaanottajan varallisuuden lisääntyminen. Lisäksi luovutustoimi tapahtuu vapaaehtoisesti ja siihen sisältyy lahjoitustaho. Vero-oikeudellinen lahjan käsite pohjautuu tähän määritelmään, mutta voi joissain tapauksissa olla myös tästä erkaneva. Näin on esimerkiksi lahjanluonteisen kaupan kohdalla. Tärkeintä ja kiistattominta on kuitenkin saannon vastikkeettomuus ja saannon sisältämä varallisuusarvo.¹¹³ Kiinteän omaisuuden, kuten metsätilan, lahjaa koskevat menettely – ja muutosäännökset on kirjattu maakaaren ja ovat soveltuvien osin samoja kuin kiinteistön kaupassakin.

Lahjanluontoinen kauppa on suoraan määritelty PerVL 18.3 §:ssä, jonka mukaan, jos sovittu vastike on enintään $\frac{3}{4}$ käyvästä hinnasta, katsotaan käyvän hinnan ja vastikkeen välinen ero lahjaksi. Siten siihen kohdistuu lahjavero. Vastikkeen ollessa yli 75 prosenttia käyvästä arvosta, vastiketta ei voida pitää lahjana. PerVL 18.3 §:n soveltuvuuden kannalta ei ole merkitystä esimerkiksi luovutuksensaajan

¹¹² Immonen & Lindgren 2009: 109.

¹¹³ Puronen 2011: 28-35.

sukulaisuusuhdeella luovuttajaan. Säännöksen mukainen luovutus voidaan myös suorittaa, vaikka TVL:n tai PerVL:n huojennussäännökset eivät soveltuisikaan luovutukseen¹¹⁴. Maatilojen ja yritysten osalta on lahjanluontoinen kauppa mahdollista alhaisemmin osuuksin. PerVL 55.5 § mukaan, jos maatilaa, muun yrityksen tai sen osan luovutus on osittain vastikkeellinen ja vastike on enemmän kuin 50 prosenttia käyvästä arvosta, maatalaan, muuhun yritykseen tai sen osaan kohdistuva lahjaverotusta jätetään kokonaan maksuunpanematta, eikä niihin silloin kohdistu lainkaan lahjaverotusta. Näin ollen puhtaiden metsätilojen osalta lahjanluontoinen kauppa on kyseessä silloin, kun vastike on enintään 75 prosenttia tilan käyvästä arvosta. Jos kyseessä on kuitenkin myös maatalouden harjoittamista, käytetään 50 prosenttia osuutta käyvästä arvosta.

5.1.1 Lahjan verotus

PerVL 1 §:n mukaan perintönä, lahjana ja testamentilla saadusta omaisuudesta maksetaan veroa valtiolle. Lahjaverovelvollisuus alkaa PerVL 20.1 §:n mukaan, kun lahjansaaja on saanut lahjan haltuunsa. Kiinteän omaisuuden osalta lahjaverovelkasuhde alkaa silloin, kun omistusoikeus siirtyy¹¹⁵.

Alle 4 000 euron arvoiset omaisuuden lahjoitukset ovat PerVL 19 §:n perusteella lahjaverosta vapaita. Kiinteän omaisuuden eli metsäkiinteistöjen osalta kyseeseen tulee määräsaisat lahjoitukset, joita voi hankaloittaa vaatimukset määrämuodosta ja kaupanvahvistajista. Alle 4 000 euron verovapaat kiinteän omaisuuden lahjoitukset ovat kuitenkin mahdollisia, kunhan ne dokumentoidaan asianmukaisesti ja saatetaan verottajan tietoon. Eri lahjanantajilta saatuja luovutuksia verotetaan erikseen, kuten myös samalta lahjanantajalta eri lahjansaajille annettuja luovutuksia. Näin on mahdollista pilkkoa lahjoja ja pyrkiä siten saavuttamaan veroetua. Kuitenkin, jos sama lahjanantaja luovuttaa omaisuutta samalle lahjansaajalle kolmen vuoden sisällä, määräytyy kokonaislahjaverotus lahjojen yhteissumman perusteella¹¹⁶. Vaikka veroseuraamuksia pystyttäisiin pienentämään huomattavastikin hyödyntämällä alle 4 000 euron arvoisten lahjojen verovapautta, on sen tarkoituksenmukaisuus metsäomaisuuden kohdalla kyseenalainen, sillä kyseinen menettely johtaa helposti tilojen pirstaloitumiseen ja siten niiden taloudellisen käytettävyyden alenemiseen.

¹¹⁴ Juusela & Tuominen 2010: 57.

¹¹⁵ Ossa 2009: 57-58.

¹¹⁶ Lindholm 2012: 40-43.

Lahjansaajan tulee tehdä saamastaan yli 4 000 euron arvoisesta lahjasta lahjaveroilmoitus kolmen kuukauden kuluessa lahjanantajan verotoimistoon. Lahjavero, kuten perintöverokin, määrätään metsätilan lahjoitushetken käyvän arvon perusteella¹¹⁷. Vuodesta 2008 perintö- ja lahjaveroiluokkia on ollut kaksi. *I veroluokkaan* kuuluvat perinnönjättäjän aviopuoliso, suoraan ylenevässä tai alenevassa polvessa oleva perillinen, aviopuolison suoraan alenevassa polvessa oleva perillinen sekä perinnönjättäjän kihlakumppani tai avopuoliso, joille myönnetään PK 8:2 §:n mukaista avustusta. Avopuolisoilla tarkoitetaan avopuolisoiden yhteistalouden purkamisesta annetussa laissa sekä TVL:ssa määriteltyjä avopuolisoita. *II veroluokkaan* kuuluvat muut sukulaiset ja vieraat. Eduskunta hyväksyi joulukuussa 2011 hallituksen esityksen HE 77/2011, jonka mukaisesti vuodesta 2012 perintö- ja lahjaveroasteikon ensimmäisessä veroluokassa oli yhteensä neljä asteikkoa. Asteikon verotettavan osuuden arvon alaraja on 200 000 euroa ja veroprosentti ylimenevästä osasta on 16 prosenttia¹¹⁸. Tämän jälkeen vuodesta 2013 eteenpäin verotusta kiristettiin entisestään, kun ensimmäiseen veroluokkaan lisättiin vielä viides asteikko, joka kohdistuu yli 1 000 000 euron arvoiseen perintöön ja lahjaan. Samalla myös II veroluokkaan lisättiin neljäs asteikko, jossa yli 1 000 000 arvoiseen lahjaan ja perintöön kohdistuu nyt 35 prosentin verotus.¹¹⁹

I veroluokassa maksetaan vuonna 2013 lahjaveroa siten seuraavan asteikon mukaan:

Taulukko 1. Lahjaverotaulukko I veroluokassa.

Verotettavan osuuden arvo euroina	Veron vakioerä osuuden alarajan kohdalla euroina	Veroprosentti yli menevästä osasta
4 000–17 000	100	7
17 000–50 000	1 010	10
50 000–200 000	4 310	13
200 000 -1 000 000	23 810	16
1 000 000 -	151 180	19

Neljännän ja viidennen veroasteikon lisäämisellä tulee olemaan suora vaikutus perintönä ja lahjana tapahtuvien, etenkin suurempien metsätilojen

¹¹⁷ Osa 2006a: 59.

¹¹⁸ HE 77/2011, Eduskunnan vastaus 72/2011 vp.

¹¹⁹ HE 93/2012

sukupolvenvaihdosten verotuksen kiristymiseen. Vuonna 2010 yli 2 ha:n suuruisen metsäkiinteistön keskihinta koko maassa oli 2 848 euroa/ha¹²⁰. Niinpä esimerkiksi 100 hehtaarin suuruisen metsätilan keskihinnaksi saadaan 284 800 euroa, joka olleessaan lahja tai perintö kuuluu ensimmäisen veroluokan nyt lisättyyn neljanteen veroasteikkoon ja jonka alarajan ylimenevästä osasta maksetaan veroa 16 prosenttia.

5.1.2 Hankintameno lahjan luovutuksessa

Lahjanluonteisen kaupan kohdalla sekä lahjaa edelleen luovutettaessa joudutaan pohtimaan omaisuuden hankintameno määräytymistä. Lahjanluonteisessa kaupassa luovuttaja maksaa luovutusvoittovero siltä osin, kuin kyse on vastikkeellisesta luovutuksesta. Mikäli luovutukseen soveltuu TVL 48.1 § (tai PerVL 55 §) ei luovutusvoitto lahjanluonteisessakaan kaupassa ole veronalaista.¹²¹

Lahjanluonteinen kauppa jetaan jakamisperiaatteen mukaan kahteen osaan: lahjaan ja kauppaan. Vuodesta 2005 TVL 47.5 § on selventänyt hankintameno määräämistä lahjanluonteisen kaupassa. Sen mukaan mikäli kyse on 18.3 §:n mukaisesta lahjanluonteista kaupasta, luovutus jaetaan maksetun hinnan ja käyvän arvon suhteen vastikkeelliseen ja vastikkeettomaan osaan. Vastikkeellisesti luovutetun osuuden hankintameno katsotaan siihen kohdistuva osa omaisuuden hankintamenoista. Luovutushinnasta voidaan siten vähentää ainoastaan vastikkeellista osaa vastaava hankintameno. Lahjanluonteinen kauppa on luovutuksensaajalle normaalisti varainsiirtoveron alainen. Veron laskemisessa käytetään todellista luovutushintaa.¹²²

Kun verovelvollinen saa lahjan tai perinnön, todellista hankintamenoa ei hänen osaltaan ole olemassa. Jos lahja kuitenkin myydään edelleen, eikä hankintameno saisi vähentää, olisi kyse kahdenkertaisesta verotuksesta, sillä perintö- ja lahjaveron lisäksi maksettaisiin pääomatulovero koko luovutushinnasta. Tämän takia TVL 47.1 §:ssä on määräys, jonka mukaan vastikkeetta saadun omaisuuden hankintameno katsotaan perintö- ja lahjaverotuksessa käytetty verotusarvo. Mikäli kuitenkin lahjansaaja luovuttaa saamansa omaisuuden ennen kuin lahjoituksesta on kulunut yksi vuosi, lasketaan hankintameno lahjoittajan hankintamenoista. Vuoden määräajan tarkoituksena

¹²⁰ MML Kiinteistöjen kauppahintatilasto 2010: 48.

¹²¹ Juusela & Tuominen 2010: 58.

¹²² Ossa 2009: 62-63; Juusela & Tuominen 2010: 60; Kiviniemi & Havia 2011: 121.

on sen varmistaminen, ettei luovutusta ole tehty ainoastaan veroseuraamusten pienentämistarkoituksessa.¹²³

5.2 Hallintaoikeus

Lahjaverosuunnittelussa on varsin yleistä hallintaoikeuden pidättäminen määräajaksi tai elinajaksi. Hallintaoikeuden pidättäminen on myös mahdollista kaupan ja testamentin yhteydessä. Hallintaoikeuden pidättämisen myötä omistajalle jää oikeus omaisuuden käyttämiseen, sekä siitä saatavaan tuottoon. Mikäli hallintaoikeus pidätetään alkuperäiselle omistajalle, lahjoitettavan omaisuuden arvo on pienempi ja siten myös lahjaveron määrä pienenee. Hallintaoikeuden pidättäminen voi tapahtua myös siten, että metsätilan omistusoikeus lahjoitetaan toiselle ja samanaikaisesti hallintaoikeus toiselle. Kyse voi olla esimerkiksi omistusoikeuden antamisesta lapsenlapsille ja elinikäisen hallintaoikeuden antamisesta lapselle. Lisäksi hallintaoikeus voidaan jättää lahjanantajalle sekä tämän aviopuolisolle yhteisesti.¹²⁴

Luovuttajan pidättäessä itselleen hallintaoikeuden luovutettuun varallisuuteen pidetään häntä vero-oikeudellisesti omistajaan verrattavana. Tämä tarkoittaa metsätilan hallintaoikeuden pidättämisen kohdalla sitä, että hallintaoikeuden itselleen pidättänyttä verotetaan samoin kuin ennen luovutusta ja hän vastaa metsätalouden menoista sekä metsänhoitomaksuista. Myös metsän tuotto kuuluu hallintaoikeuden haltijalle, kuten myös metsänhoitoon liittyvät velvoitteet. Hallintaoikeuden haltijalla ei kuitenkaan ole oikeutta metsävähennykseen, eikä tätä ole myöskään omistusoikeuden haltijalla, ellei hän sitten omista muita vähennykseen oikeutettuja metsätiloja. Koska puun myyntitulot kuuluvat hallintaoikeuden pidättäjälle, ei omistusoikeuden haltijalla ole mahdollisuutta metsätalouden tulojen hyödyntämiseen. Hallintaoikeuden itselleen pidättänyt voi kuitenkin luovuttaa puunmyyntituloja omistusoikeuden haltijalle. Tällaista luovutusta pidetään tyypillisesti lahjana ja se on siten veronalaista. Hallintaoikeuden ei tarvitse kohdistua tilaan kokonaisuudessaan, vaan se voidaan tehdä esimerkiksi vain puoleen tilasta, jolloin puunmyyntitulot jaetaan hallintaoikeuden osuuksien suhteessa. Verotuksessa hallintaoikeuden pidättäminen vain osaan tilasta muodostaa tilasta tosiasiallisesti yhtymän.¹²⁵

¹²³ Ossa 2009: 72-74.

¹²⁴ Lindholm 2012: 80-82.

¹²⁵ Hukkanen 2007: 135-136; Kiviniemi & Havia 2011: 54, 109-110.

Hallintaoikeuden pidättäminen siis alentaa lahjaveron määrää. Jotta alennettava summa saataisiin selville, tulee hallintaoikeuden arvo pääomittaa. Elinikäiselle hallintaoikeudelle määritetään vuotuisarvo, jonka laskemisessa metsätilan kohdalla käytetään vuotuistuottona viittä prosenttia metsämaan käyvästä arvosta. Vuotuistuotto kerrotaan PerVL:n 10 §:n mukaisesti luovuttajan ikäkertoimella seuraavasti:

Taulukko 2. Ikäkerroin vuotuistuoton laskennassa.

Verovelvollisen ikä	Luku, jolla vuositulon määrä kerrotaan
alle 44 vuotta	12
44–52 vuotta	11
53–58 vuotta	10
59–63 vuotta	9
64–68 vuotta	8
69–72 vuotta	7
73–76 vuotta	6
77–81 vuotta	5
82–86 vuotta	4
87–91 vuotta	3
92 tai enemmän	2

Määrävuosiksi pidätetyn hallintaoikeuden arvo lasketaan siten, että 5 % metsätilan käyvästä arvosta kerrotaan hallintaoikeuden kestolla. Kesto lasketaan hallintaoikeuden pidätysvuoden jälkeisiltä täysiltä vuosilta. Tästä saatu arvo pääomitetaan hallintaoikeuden nykyarvoksi 8 prosentin korkokannan mukaisella kertoimella.¹²⁶

Esimerkki 3. 67 –vuotias isä lahjoittaa tyttärelleen omistusoikeuden 100 000 euron arvoiseen metsätilaan pidättäen itselleen elinikäisen hallintaoikeuden.

<i>Metsätilan käypä arvo</i>	<i>100 000 euroa</i>
<i>Hallintaoikeuden vuotuinen arvo (5 % x 100 000)</i>	<i>5 000 euroa</i>
<i>Ikäkerroin</i>	<i>8</i>
<i>Pääomitettu hallintaoikeuden arvo (8 x 5 000)</i>	<i>40 000 euroa</i>
<i>Metsätilan lahjaverotusarvo (100 000 – 40 000)</i>	<i>60 000 euroa</i>
<i>Lahjavero (veroluokka I)</i>	<i>5 610 euroa</i>

¹²⁶ Hukkanen 2007: 136-137; Lindholm 2012: 106-108; Kiviniemi & Havia 2011: 111.

Jos lahjaveroa olisi maksettu 100 000 eurosta, olisi veroa kertynyt 10 810 euroa. Verosäästö on siten 5 200 euroa.

Esimerkin mukaisesti hallintaoikeuden pidättäminen voi helposti jopa puolittaa maksettavaksi tulevan lahjaveron osuuden. Näin ollen hallintaoikeuden pidättäminen tarjoaa merkittävän verosuunnittelumahdollisuuden myös metsätilojen luovutukseen. Erityisesti mitä suuremmasta käyvästä arvosta on kyse, sitä merkittävimmiten veroetu voi muodostua.

Hallintaoikeudesta voidaan myöhemmin luopua nimenomaisin tahdonilmaisuin. Tätä luopumista pidetään kuitenkin lahjana ja siten lahjanveronalaisena. Hallintaoikeus raukeaa kun hallintaoikeuden haltija kuolee.¹²⁷

5.3 Perintö ja testamentti

Perinnöllä tarkoitetaan omaisuuden siirtoa, jossa elossa oleva perillinen saa suoraan lain nojalla ja vastikkeetta perinnönjättäjälle tämän kuolinhetkellä kuuluvaa varallisuutta. Lain nojalla tapahtuva perimysjärjestys on määritelty PK 2 luvussa ja siinä lähtökohtana on, että ensisijaisesti lähin perillinen on aina oikeutettu perintöön. PK perustuu paranteeliperiaatteelle, jossa perilliset jaetaan kolmeen perillisryhmään eli paranteeliin.¹²⁸

I paranteeliin kuuluvat rintaperilliset, eli lapset ja ottolapset. Perintö jaetaan rintaperillisten kesken tasan ja mikäli rintaperillinen on kuollut, tulee hänen sijaansa hänen jälkeläisensä. Kyse on ns. sijaantulo-oikeudesta, joka on ensimmäisessä paranteelissa rajoittamaton. Mikäli perittävältä ei kuitenkaan jää rintaperillistä, on hänen puolisonsa oikeutettu perintöön. Lesken kuoltua omaisuus jaetaan ensiksi kuolleen perillisten ja lesken perillisten kesken. *II paranteeliin* kuuluvat perittävän isä ja äiti, mikäli perittävällä ei kuollessaan ollut puolisoa eikä rintaperillisiä. Omaisuus jaetaan isän ja äidin kesken puoliksi. Kuolleen vanhemman osuuden jakavat perittävän sisarukset. Kuolleen sisaruksen sijaan tulee heidän jälkeläisensä ja perimys etenee tässä rajoittamattoman sijaantulo-oikeuden nojalla. *III paranteeliin* kuuluu perittävän isovanhemmat, mikäli ensimmäiseen tai toiseen paranteeliin kuuluvia perillisiä ei ole

¹²⁷ Lindholm 2012: 83-85.

¹²⁸ Puronen 2011: 18.

jäänyt. Kuolleen isovanhemman osuus menee hänen lapsilleen, kuitenkin siten, että sijaantulo-oikeutta ei heidän lapsillaan enää ole, vaan sijaantulo-oikeutta on rajoitettu. Jos perittävältä ei ole jäänyt perintöön oikeutettua sukulaista tai testamentinsaajaa, menee perintö valtiolle¹²⁹. PK 7:1 §:n mukaan rintaperillisillä ja ottolapsilla sekä näiden jälkeläisellä on aina oikeus lakiosaan, joka on puolet lakimääräisen perintöosan arvosta.

Testamentti on oikeustoimi, jonka avulla voidaan syrjäyttää lakimääräinen perimysjärjestys. Testamenttivapautta rajoittaa ainoastaan rintaperillisen oikeus lakiosaan¹³⁰. Testamentti voidaan määritellä tahdonilmaisuksi, joka on kuolemanvarainen, vastikkeeton ja yksipuolinen. Testamentit luokitellaan tyypillisesti yleisjälkיסäädöksiin ja erityisjälkיסäädöksiin eli legaatteihin. Yleisjälkיסäädös tuottaa saajalleen samanlaisen aseman kuin lainmukaisille perillisillekin ja hänestä tulee siten kuolinpesän osakas. Erityisjälkיסäädöksessä puolestaan saajan oikeus määritetään etuuskohtaisesti. Kyse voi olla tietyistä omaisuudesta, esineestä, arvomäärästä tai oikeudesta. Edelleen testamentit voidaan jakaa testamentinsaajan määrämisyvallan mukaan. Tällöin testamentit jaetaan täyteen omistusoikeustestamenttiin, rajoitettuun omistusoikeustestamenttiin, käyttö- eli hallintaoikeustestamenttiin sekä tuotto-oikeustestamenttiin. Täydestä omistusoikeustestamentissa on kyse, kun testamentinsaaja saa testamentin nojalla rajoituksetta kaikki omistajalle kuuluvat oikeudet. Rajoitetussa omistusoikeustestamentissa testamentinsaajan omistusoikeutta rajoittaa testamentin määräykset perättäisseuraannosta. Hallintaoikeustestamentti antaa saajalleen oikeuden hallita omaisuutta ja nauttia sen tuotto. Edellä kappaleessa 5.2 käsitelty hallintaoikeuden pidättämiseen liittyvät määräykset koskevat yhtäläillä myös hallintaoikeustestamenttia. Tuotto-oikeustestamentissa luovutetaan oikeus esimerkiksi koron tai muun toistuvaisluonteisen tuoton nauttimiseen, muttei omistusoikeutta¹³¹. Metsätilan testamenttaaminen yhdelle perilliselle ja muun arvoltaan samankaltaisen omaisuuden testamenttaaminen muille perillisille voi olla käypä keino estää metsätilan pirstoutumista, kunhan perillisten yhdenvertaisuutta ei kohtuuttomasti vaaranneta.

5.3.1 Perintöverotus

Perintöveroa suoritetaan PerVL 4 §:n nojalla perintönä tai testamentilla saadusta omaisuudesta. Perintöveron suorittamisen velvollisuus syntyy PerVL 5 §:n mukaan perinnönjättäjän kuoleman hetkellä. Todellisuudessa esimerkiksi perintöoikeuden

¹²⁹ Aarnio & Kangas 2010: 289-303, 309; Puronen 2011: 18-21.

¹³⁰ Lindholm 2009: 10.

¹³¹ Aarnio & Kangas 2010: 523-524; Puronen 2011: 25-26.

vanhentumisesta johtuen sääntönä pidetään, että perintöverovelvollisuus syntyy vasta silloin, kun perillisen tai testamentinsaajan katsotaan ryhtyneen perintöön ja sen disponointiin¹³². Tällä on merkitystä esimerkiksi perinnön tai testamentin luopumisen kohdalla. PerVL 9.1 §:n mukaan perintöveron perusteeksi pannaan omaisuuden käypä arvo verovelvollisuuden alkamishetkellä. Niinpä kuolinhetkellä on merkitystä omaisuuden arvostuksen kannalta. Sen jälkeen omaisuuden arvossa tapahtuneita muutoksia ei voida pääsääntöisesti ottaa huomioon. Jos omaisuuden arvo on olennaisesti vähentynyt, voidaan veroa erityisistä syistä kohtuullistaa¹³³.

Perintöverotus toteutetaan tyypillisesti perukirjan perusteella. Perukirja laaditaan perunkirjoituksessa, joka tulee suorittaa kolmen kuukauden kuluessa perittävän kuolemasta. Perukirja toimitetaan kuukauden kuluessa perunkirjoituksen suorittamisesta Verohallinnolle. Mikäli perinnönjako on tehty, huomioidaan tämä verotuksessa. Jos perinnönjakoa ei ole tehty, perintöverotus suoritetaan laskennallisen jaon pohjalta, joka saattaa poiketa myöhemmin suoritetusta perinnönjaosta. Tälläisiin tilanteisiin voidaan hakea verotuksen oikaisua¹³⁴. Koska perintöverotus kohdistuu ainoastaan netto-omaisuuteen, omaisuuden arvosta voidaan vähentää perittävän velat, joihin hän oli eläessään sitoutunut. Metsätalouteen kohdistuvia lainoja voivat olla esimerkiksi metsänparannuslainat tai kestävän metsätalouden rahoituslain mukaiset lainat. Lisäksi perinnönjättäjän puoliso tai tähän rinnastettava henkilö saa vähentää omasta perintöosuudestaan 60 000 euroa (ns. puoliso vähennys) sekä perinnönjättäjän suoraan alenevassa polvessa oleva alaikäinen rintaperillinen, jolla lähinnä on oikeus perintöön omasta perintöosuudestaan 40 000 euroa (ns. alaikäisyys vähennys).¹³⁵

Perintöverotuksen veroluokat ovat samat kuin lahjaverotuksessa ja I veroluokassa perintöverotus toimitetaan vuonna 2013 seuraavan asteikon mukaan:

¹³² Puronen 2011: 95-96.

¹³³ Ossa 2009: 108.

¹³⁴ Lindholm 2009: 55; Puronen 2009: 43.

¹³⁵ Lindholm 2009: 32,68; Kiviniemi & Havia 2011:101.

Taulukko 3. Perintöverotaulukko I veroluokassa.

Verotettavan osuuden arvo euroina	Veron vakioerä osuuden alarajan kohdalla euroina	Veroprosentti yli menevästä osasta
20 000–40 000	100	7
40 000–60 000	1 500	10
60 000–200 000	3 500	13
200 000 -1 000 000	21 700	16
1 000 000 -	149 700	19

5.3.2 Perinnöstä ja testamentista luopuminen

Verosuunnittelun kannalta perinnöstä luopuminen tarjoaa käyttökelpoisen mahdollisuuden perintöveron alentamiseen, sillä siinä perintöveroa voidaan siirtää yhden tai useamman sukupolven yli ja pienentää veroseuraamusten kohdistumista alkuperäisen perinnönsaajan kohdalla. Perinnöstä luopumisen täytyy tapahtua tehokkaasti, jottei verovelvollisuutta synny.

Perittävän kuoltua perillinen ja testamentinsaaja voi PK 17:2 §:n mukaan luopua oikeudestaan, jos he eivät ole ryhtyneet sellaisiin toimiin, että heidän on katsottava ottaneen perinnön vastaan. Luopuminen tulee tehdä kirjallisesti. Tehokkaan luopumisen ensimmäisenä edellytyksenä on siten, ettei perillinen ole ottanut perintöä vastaan. Lakimääräisiin jäämistöä koskeviin toimiin ryhtyminen, kuten pesän hoitoon ja hallintaan ottamista ei kuitenkaan voida katsoa sellaiseksi toimiksi, joka synnyttäisi verovelvollisuuden. Kyse on lähinnä siitä, ettei saantoa ole ryhdytty käyttämään omistajan ominaisuudessa. Jotta luopuminen olisi tehokas, ei sen yhteydessä saa määrätä edunsaajaa, paitsi jos kyseessä on luopujan sijaantuloperillinen. Jos sijaantuloperillisiä on useita, tulee saajaksi merkitä heidät kaikki. Tehokas luopuminen edellyttää myös, että luovutuksen saajan omistusoikeus on rajoittamaton. Näin ollen mahdollista ei ole, että luopuja pidättäisi itselleen esimerkiksi hallintaoikeuden metsäkiinteistöön. Luopumiselle ei ole asetettu varsinaista aikarajaa, mutta

normaalioloissa tehokkaan luopumisen edellytyksenä on, että se tapahtuu kahden vuoden sisällä saantoajankohdasta.¹³⁶

Tehokkaaseen testamentista luopumiseen kohdistuu samat edellytykset kuin perinnöstä luopumiseen. Testamentinsaajan sijaan tulee PK 11:6 §:n mukaan hänen sijaantuloperillisensä, mutta mikäli kyse on legaatista palautuu testamentilla määrätty omaisuus takaisin pesään ja siten perittävän lähipiirille. Jos testamentissa on määräyksiä perättäisseuraannosta, luopuminen tapahtuu seuraavan testamentinsaajan hyväksi. Perinnöstä luopumista osittain ei ole pidetty verotuksessa mahdollisena, vaan siihen liittyy samat veroseuraamukset kuin tehottomaan luopumiseen. Sen sijaan testamentista voidaan luopua osittain ja tällöin vero määräytyy luopujalle vain saannon siitä osasta, josta ei ole luovuttu.¹³⁷

Jos luopuminen katsotaan tehokkaaksi perintöverovelkasuhde syntyy luovutuksensaajan ja perittävän välille, eikä luopujasta tule tällöin verovelvollista. Ainoastaan luovutuksensaajasta muodostuu perintöverovelvollinen. Mikäli luopuminen on kuitenkin tapahtunut tehottomasti on sen verovaikutuksetkin merkittävät. Tällöin nimittäin luovuttajan saanto on luopumisesta huolimatta perintöveron alainen. Sen lisäksi luopujan ja luovutuksensaajan välistä vastikkeetonta saantoa pidetään verotuksessa lahjana, jolloin tähän kohdistuu lahjavero. Tehottomassa luopumisessa on siis tosiasiallisesti kyse perintöosuuden luovuttamisesta kokonaan tai osittain. Luopuja maksaa tällöin saannostaan ensin perintöveron normaalisti ja luovutuksensaaja puolestaan vielä lahjaveron. Mikäli on olemassa epävarmuutta perinnöstä luopumisen tehokkuuden suhteen, on syytä hakea ennakkoratkaisulla vahvistus perinnön verokohteluun.¹³⁸

5.4 Perintö- ja lahjaverolain sukupolvenvaihdon huojentamissäännös

PerVL 55-57 §:ssä on säädetty perintönä tai lahjana saatuun omaisuuteen kohdistuvista verohuojennuksista joko kokonaan tai osittain sekä verojen maksuun liittyvästä maksuajan pidennyksestä. Kokonaan lahjavero voidaan PerVL 55.5 §:n mukaisesti huojentaa tapauksissa, joissa on kyse maatilaa, yrityksen tai sen osan ns. lahjanluonteisesta kaupasta ja vastike on yli 50 prosenttia luovutetun omaisuuden käyvästä arvosta (ks. edellä

¹³⁶ Ossa 2006: 48; Puroinen 2009: 208.

¹³⁷ Puroinen 2009: 208-210, 212-213.

¹³⁸ Puroinen 2011: 96-97.

kappale 5.1). Osittainen huojennus puolestaan tulee kyseeseen kun omaisuus siirtyy kokonaan vastikkeetta lahjana tai perintönä. Myös testamentin nojalla siirtynyt omaisuus huojennetaan osittain. Tiettyjen edellytysten on täytyttävä yhtäaikaaisesti, jotta huojennusta voidaan soveltaa niin verojen määrään kuin maksuaikaankin liittyen.¹³⁹ PerVL:n sukupolvenvaihdoshuojennussäännösten lähtökohtana on, että varallisuutta ei perintö- ja lahjaverotuksessa arvosteta käypään arvoon, vaan PerVL 55 §:ssä erikseen säädettävään ja laskettavaan arvoon¹⁴⁰.

5.4.1 Huojennuksen myöntämisen edellytykset

Jotta osa perintö- ja lahjaverosta voidaan jättää maksuunpanematta, tulee saadun lahjan tai perinnön täyttää neljä edellytystä. PerVL 55.1 §:n 1 kohdan mukaan luovutukseen tulee sisältyä maatala, muu yritys tai osa niistä. Maatalan käsitettä ei PerVL:ssa ole erikseen määritelty, vaan käsitteen lähtökohtana on pidetty MVL:n määritelmää, jonka mukaan maatilalla harjoitetaan maa- tai metsätaloutta tai molempia. PerVL:n huojennussäännöksen soveltuvuuden kannalta olennaista on, ettei pelkän metsätalouden harjoittamista, siis puhdasta metsätaloutta, pidetä säännöksen mukaan huojennukseen oikeutettuna. Ainoastaan mikäli tilalla harjoitetaan maataloutta, huojennus kohdistuu myös metsään. Kyse täytyy siten olla maa- ja metsätalouden harjoittamisesta, ei pelkästään metsätaloudesta. Toisaalta, vaatimuksia maatalouden harjoittamisen laajuudelle ei ole, joten huojennuksia voidaan saadaan metsänkin osalta, vaikka maatalouden harjoittaminen olisi pienimuotoistakin. Huojennuksen soveltuminen edellyttää kuitenkin aina tosiasiallisesti harjoitettavaa maataloutta, eikä maatalan asemalla säännönmukaisessa verotuksessa ole aina merkitystä. Niinpä esimerkiksi tapauksessa KHO 13.7.1998/1305, jossa tilalla harjoitettiin metsätalouden lisäksi MVL:n mukaan verotettavaa lomamökkien vuokraustoimintaa, ei huojennusta voitu soveltaa, sillä tilalla ei katsottu harjoitettavan varsinaista maataloutta, vaikka vuokratuloja verotettiin maatalouden tuloverolain mukaan. Lisäksi oikeuskäytännössä on otettu kantaa siihen, että huojennus voidaan antaa maatilakokonaisuuteen kuuluvan erillisen ja eri kunnan alueelle kuuluvan metsätalouden osalta, vaikka siellä harjoitetaan vain metsätaloutta. Olennaista on kuitenkin metsätalouden kuuluminen huojennukseen oikeutettuun maatilakokonaisuuteen.¹⁴¹

PerVL 55.1 §:n 2 kohdan mukaisesti huojennuksen edellytyksenä on myös, että verovelvollinen jatkaa perintönä tai lahjana saaduilla varoilla maatalouden tai maa- ja metsä-

¹³⁹ Juusela & Tuominen 2010: 127-128.

¹⁴⁰ Ossa 2009: 180.

¹⁴¹ Puronen 2011: 591-598; Immonen & Lindgren 2010: 161-163.

talouden harjoittamista tai muuta yritystoimintaa perintönä tai lahjana saadulla maatilalla tai näin saadussa yrityksessä. Toiminnan jatkaminen näin saaduilla varoilla edellyttää, että varallisuutta on käytetty toimintaan ennen luovutuksen tapahtumista. Mikäli toiminta on ehditty lopettaa ennen luovutusta ja aloitettu uudelleen luovutuksen jälkeen, ei toiminnan katsota jatkuneen säännöksen edellyttämällä tavalla ja siten huojennusta ei voida soveltaa. Tämä poikkeaa osaltaan TVL 48 §:n mukaisesta huojennussäännöksen soveltamisedellytyksestä. Maatilan osalta jatkamisvaatimus täytyy, jos luovutuksensaajaa voidaan pitää MVL:n mukaisena maatalatalouden harjoittajana. Mahdollista on, että huojennusta sovelletaan, vaikka kyse on sivutoimisesta viljelytoiminnasta maatilalla, kunhan tällaista maataloustoimintaa tilalla tosiasiallisesti jatketaan. Tilaan pidätetty hallintaoikeus estää kuitenkin jatkamisvaatimuksen täyttymisen, sillä omistajan aktiiviseen toiminnan harjoittamiseen kohdistuu tällöin rajoituksia, eikä huojennuksen saamisen edellytys tältä osin täyty.¹⁴²

Lisäksi PerVL 55.1 §:n 3 kohdassa on määritelty maksuunpantavan veron vähimmäismäärä, jonka huojennuksen saaminen edellyttää. Säännöksen mukaan maatilasta, muusta yrityksestä tai niiden osasta määrätyn perintö- ja lahjaveron suhteellisen osan koko perinnöstä tai lahjasta menevästä verosta on oltava suurempi kuin 850 euroa. Suhteellista osuutta laskettaessa huomioidaan myös velkojen kohdistuminen varallisuuteen. Mikäli velat eivät kohdistu suoraan tiettyyn varallisuuslajiin, kohdistetaan ne suhteellisesti kaikkeen varallisuuteen. Vähimmäismäärästä säättämisen tarkoituksena on ollut vähäisten saantojen jättäminen kokonaan huojennuksen soveltamisen ulkopuolelle. PerVL:n huojennussäännöksen tarkoituksena on erityisesti yritystoiminnan jatkuvuuden turvaaminen, eikä 850 euron suuruisen veron kohdistumista ole pidetty toiminnan jatkamista vaarantavana.¹⁴³

Lisäksi huojennuksen saaminen edellyttää PerVL 55.1 §:n mukaan verovelvollisen nimenomaista vaatimusta huojennuksen myöntämisestä. Huojennusta tulee pyytää ennen kuin verotus on toimitettu. Vaatimus huojennuksen myöntämisestä toteutuu käytännössä siten, että verovelvollinen toimittaa vapaamuotoisen kirjallisen huojennuspyynnön ennen verotuksen suorittamista siihen verotoimistoon, jossa säännönmukainen perintö- ja lahjaverotus toimitetaan. Lähtökohtana on siten verovelvollisen aktiivisuus ja omaaloitteisuus, mutta hyvän hallintotavan mukaisesti myös veroviranomaiselle voidaan katsoa kuuluvan tietynlainen informaatiovelvollisuus huojennuksen hakemisesta, mikäli

¹⁴² Puronen 2011:606-607; Juusela & Tuominen 2010: 173.

¹⁴³ Immonen & Lindgren 2009: 174.

on selvää, että edellytykset sen saamiseen täyttyisivät, eikä verovelvollinen ole itse esittänyt pyyntöä huojuksen soveltamisesta. Huojuksen pyytäminen on mahdollista niin kauan kuin säännönmukainen verotus on suorittamatta tai kesken, riippumatta viivästyksen syystä. Varsinaista PerVL 55 §:n mukaista veronhuojuksusta ja 56 §:n mukaista maksuajanpidennystä on pyydetävä molempia erikseen.¹⁴⁴

Vaikka huojuksesta käytetään nimitystä sukupolvenvaihdoshuojuksen, ei huojuksen saamiseksi edellytetä sukulaisuussuhdetta luopujan ja jatkajan välille. Niinpä huojuksen saajana voi olla kuka tahansa luonnollinen henkilö, kunhan edellytykset muutoin täyttyvät. Tässä mielessä PerVL:n huojuksussäännös poikkeaa merkittävästi TVL 48 §:n mukaisesta huojuksesta. Luovutuksensaajana voi olla myös oikeushenkilö tietyin edellytyksin, kuten myös kuolinpesä. Kuolinpesän osalta jatkamistunnusmerkin täytyminen toteutuu silloin, kun toimintaa jatketaan kuolinpesän osakkaiden lukuun joko pesän ollessa jakamaton tai osakkaiden kesken määräosiin jaettuna. Sen sijaan epäselvää kuolinpesän osalta on, tuleeko kaikkien pesän osakkaiden osallistua aktiivisesti maatilatalouden harjoittamiseen, jotta huojuksen voitaisiin myöntää.¹⁴⁵

5.4.2 Huojuksen määrä ja laskeminen

Huojuksen määrän laskemiseksi on olemassa monimutkaiset säännökset PerVL 55.2 §:ssä ja 55.4 §:ssä. PerVL 55.2 §:n mukaan maksuunpanematta jätettävän veron osan laskemiseksi vähennetään PerVL:n mukaan määrätystä verosta vero, joka muutoin tulisi määrätä, jos maatilalla maatalousmaa ja sitä vastaava CAP –maatilatukioikeus, rakennukset, rakennelmat, koneet, kalusto ja laitteet sekä niihin kohdistuvat velat, joka vastaa 40 prosenttia verovelvollisuuden alkamista edeltäneeltä vuodelta toimitettavassa tai toimitetussa tuloverotuksessa noudatettavien tai noudatettujen, varojen arvostamisesta verotuksessa annetun lain perusteiden mukaan lasketusta määrästä. PerVL 55.4 §:n mukaan puolestaan edellisen kohdan mukaan laskettu erotus tai sen ollessa PerVL 55.1 §:n 3 kohdan mukaisesti yli 850 euroa, jätetään maksuunpanematta viimeksi mainittu määrä.¹⁴⁶

Huojuksen määrä saadaan siis selville laskemalla kaksi erotusta, joista pienempi muodostaa maksuunpanematta jätettävän osuuden. Ensimmäinen erotus lasketaan selvittämällä vero, joka maksettaisiin jos omaisuus arvostettaisiin 40 prosenttiin arvosta-

¹⁴⁴ Juusela & Tuominen 2010: 128-129.

¹⁴⁵ Puroinen 2011: 613; Juusela & Tuominen 2010: 164.

¹⁴⁶ Juusela & Tuominen 2010: 186-187.

mislain mukaisesti ja vähennettäisiin se käypien arvojen mukaan määräytyvästä verosta. PerVL 55.4 §:n mukaan toinen erotus saadaan selville kun käypien arvojen mukaan määräytyvästä perintö- ja lahjaverosta vähennetään 850 euroa. Maatilatalouden osalta nettovarallisuuteen kuulumattomien omaisuuserien arvostamisen laskemisen pohjaksi on vielä omat täsmennyksensä. PerVL 55.3 §:n mukaan maatalaan kuuluva metsä arvostetaan 40 prosenttiin ArvL 7 §:n mukaisesta arvosta. ArvL 7 §:n mukaan metsän vertailuarvoksi katsotaan metsän keskimääräinen vuotuinen tuotto kerrottuna luvulla 10. Maatilan asuinrakennus ja metsätalouden tuotantorakennuksen rakennuspaikka arvostetaan 40 prosenttiin ArvL 5 luvun mukaisesta kiinteistöverotuksessa käytetystä arvosta. Metsätalouden tuotantorakennukset, koneet ja laitteet arvostetaan puolestaan 40 prosenttiin niiden verotuksessa poistamatta olevasta hankintamenosta ja muut varat 40 prosenttiin niiden käyvästä arvosta.¹⁴⁷

Esimerkki 4. *Tytär saa isältään perintönä maatilan, jolla hän aikoo jatkaa maa- ja metsätalouden harjoittamista. Perintöverotuksessa käytettävä käypä arvo on 250 000 euroa. 40 prosentin arvostamislain mukaisesti arvostetun tilan arvoksi muodostuisi 80 000 euroa. 250 000 eurosta tytär joutuu maksamaan perintöveroa 29 700 euroa. 80 000 eurosta veroa maksetaan puolestaan 6 700 euroa.*

Erotus I. $29\,700 - 6\,700 = 23\,000$ euroa

Erotus II. $29\,700 - 850 = 28\,850$ euroa

Pienempi erotus, 23 000 euroa, huojenetaan, eli jätetään maksuunpanematta. Perintöveroa tulee siten maksettavaksi 6 700 euroa ($29\,700 - 23\,000$).

Esimerkin mukaisesti huomataan, että perintö- ja lahjaverot määräytyy tyypillisesti siirtyvän varallisuuden 40 prosentin arvostamislain mukaisesta määrästä.¹⁴⁸

5.4.3 Huojennuksen menettäminen ja maksuajan pidentäminen

Kuten TVL:ssa, myös PerVL:ssa on säännös sukupolvenvaihdokseen liittyvän huojennuksen menettämisestä, mikäli omaisuus luovutetaan eteenpäin tietyn ajan kuluessa. PerVL 55.6 §:n mukaan mikäli verovelvollinen luovuttaa pääosan maatilasta, muusta yrityksestä tai sellaisen osasta, johon on myönnetty perintö- ja lahjaverolain mukainen

¹⁴⁷ Puronen 2011: 617-621; Juusela & Tuominen 2010: 187-191.

¹⁴⁸ Lindholm 2009: 97.

huojennus, ennen kuin on kulunut viisi vuotta perintö- ja lahjaverotuksen toimittamis-päivästä, maksuunpanematta jätetty vero maksuunpannaan 20 prosentilla korotettuna. 20 prosentin korotus on aina vakio, eikä sitä voida esimerkiksi kohtuullistaa tai muutoin jättää maksuunpanematta. Säännöksessä mainittu omaisuuden pääosan luovuttaminen käsittää maatila- tai muun yritysomaisuuden osuudesta yli puolta. Niinpä mahdollista on luovuttaa esimerkiksi alle puolet maatilasta ilman veronkorotusseuraamusta. Merkitystä ei ole sillä, onko luovutus tapahtunut vastikkeellisesti tai ilman vastiketta.¹⁴⁹ Sen sijaan luovutukselta edellytetään vapaaehtoisuutta. Huojennusta ei siten voida panna maksuun, mikäli toiminta joudutaan lopettamaan esimerkiksi konkurssin tai pakkohuutokaupan takia, tai vastaavasti kuoleman tai sairauden vuoksi.¹⁵⁰

Huojennuksen lisäksi perintö- ja lahjaverolle voidaan myöntää maksuajan pidennys PerVL 56 §:n mukaisesti. Edellytykset ovat vastaavanlaiset kuin huojennuksessa. Maksuajan pidennyksen saamiseksi vaaditaan siten, että kyse on maatilasta, yrityksestä tai sen osasta ja että toimintaa tosiasiallisesti jatketaan edellä käsitellyllä tavalla. Lisäksi vaaditaan, että maatilasta, muusta yrityksestä tai niiden osasta määrätyn veron suhteellinen osa koko verosta on enemmän kuin 1700 euroa. Tällä tarkoitetaan sitä veron määrää, joka tulee maksettavaksi sen jälkeen kun tapaukseen on ensin sovellettu PerVL 55 §:n mukaan laskettua huojennusta¹⁵¹. Verovelvollisen tulee pyytää erikseen maksuajan pidennystä ennen verotuksen toimittamista samalla tavoin kuin itse huojennusta. Mikäli maksuajan pidennys myönnetään, ei tältä ajalta peritä lainkaan korkoa. Lisäksi, jos maksuajan pidennys myönnetään verovelvolliselle, tulee ensimmäinen maksuerä maksettavaksi valtionvarainministeriön veronkannosta antaman asetuksen mukaan kolme kuukautta myöhemmin kuin normaalitilanteessa. Maksuajan pidentäminen tarkoittaa käytännössä sitä, että maksettava perintö- ja lahjaverot suoritetaan yhtä suurina vuotuiserinä enintään viiden vuoden ajan. PerVL 56 §:n mukaan vuotuiserän suuruus tulee olla vähintään 850 euroa. Viiden vuoden maksuajanpidennyksen saa näin ollen siten kokonaan, jos maksettava vero on vähintään 4 250 euroa.¹⁵²

¹⁴⁹ Puronen 2011: 626-627.

¹⁵⁰ Ossa 2009: 197.

¹⁵¹ Puronen 2011: 632-633.

¹⁵² Juusela & Tuominen 2010: 220-221.

6. YHTEISMETSÄN PERUSTAMINEN OSANA SUKUPOLVENVAIHDOKSEN TOTEUTTAMISTA

6.1 Yhteismetsän käsite ja oikeudellinen luonne

Yhteismetsällä on useita erityispiirteitä tavalliseen metsän yksityisomistamiseen verrattuna. Yhteismetsän käsite, oikeudellinen luonne ja verotuksellinen asema poikkeavat tietyin osin edellä (luku 2) käsitellyistä omistusmuodoista. Yhteismetsää voidaan kuitenkin pitää yhtenä vaihtoehtona myös sukupolvenvaihdosta suunniteltaessa ja erityisen käyttökelpoisen keinon se tarjoaa tilanteisiin, joissa metsät pirstoutuisivat muutoin perinnönjaon seurauksena erityisen pieniin ja siten hankalasti hallinnoitaviin kokonaisuuksiin.

Yhteismetsällä tarkoitetaan YhtML:n 1§:n mukaan kiinteistöille yhteisesti kuuluvaa aluetta, joka on tarkoitettu käytettäväksi kestävän metsätalouden harjoittamiseen sen osakkaiden hyväksi. Metsätalouden harjoittaminen tapahtuu yhteismetsälle laaditun ja vahvistetun metsäsuunnitelman mukaisesti ja kaikkien osakkaiden hyväksi. Ensisijaisesti yhteismetsää tulee siis käyttää kestävän metsätalouden harjoittamiseen, mutta YhtML 2 §:n mukaan mahdollista on myös alueen käyttäminen muuhun tarkoitukseen kuin metsätalouden harjoittamiseen, silloin kun sitä voidaan pitää taloudellisesti tai muutoin tarkoituksenmukaisena.¹⁵³

Yhteismetsän osakkaat ovat osakaskiinteistöjen omistajia, jotka siten muodostavat yhteismetsän *osakaskunnan*. Osakaskunta on erillinen yksityisoikeudellinen oikeushenkilö, joten se voi tehdä sopimuksia omissa nimissään ja omasta omaisuudestaan. Yhteismetsän osakkaat eivät itse vastaa henkilökohtaisesti osakaskunnan velvoitteista. Huomattava myös on, että yhteismetsällä ei ole minkäänlaista julkisoikeudellista luonnetta, vaan metsä on luonteeltaan yksityismaata. Tämän lisäksi yhteismetsän osakaskunta ei omista yhteismetsän metsämaata, vaan kiinteistöoikeudellisesti tarkasteltuna maa kuuluu osakastiloihin yhteisenä alueena.¹⁵⁴ Osakaskunnan tehtävänä on hallinnoida ja hoitaa yhteismetsään kuuluvia velvoitteita osakkaidensa puolesta. Yhteismetsän käyttöön ja hallinnointiin liittyvät säännökset löytyvät yhteismetsälaista kun taas kiinteistötoimituksiin liittyvä säännöstely on kirjattu kiinteistönmuodostamislakiin.¹⁵⁵

¹⁵³ Havia 2012: 7.

¹⁵⁴ Kiviniemi 2004: 65.

¹⁵⁵ Kiviniemi, Matilainen, Havia 2008: 6.

TVL 5 §:n mukaisesti yhteismetsää pidetään vero-oikeudellisesti *yhteisyytenä* yhdessä tiekunnan, kalastuskunnan, jakokunnan ja muun niihin verrattavan yhteisliittymän kanssa. Yhteisyys on TVL 18 §:n mukaan erillinen verovelvollinen, eikä yhteisyyden osakkaan saamaa osuutta yhteisyyden tulosta pidetä hänen veronalaisena tulonaan. Toisin sanoen osakkaille yhteismetsästä mahdollisesti muodostuva ylijäämä on heille verovapaata tuloa. Tätä voidaan verrata esimerkiksi kuolinpesän verotuskohteluun, jossa metsätalouden tulo voidaan jakaa omistusosuuksien suhteessa verovapaasti kuolinpesän maksamien verojen jälkeen. Yhteisyyksien verokanta vuodesta 2012 eteenpäin on 28 %, eli 2-4 prosenttiyksikköä pienempi kuin luonnollisten henkilöiden pääomatuloverokanta, mutta vastaavasti 3,5 prosenttiyksikköä yhteisöverokantaa korkeampi.¹⁵⁶ Vuonna 2012 käyttöön otetun, pääomaverotulokantaa alhaisemman verokannan asettamista yhteismetsille voidaan osaltaan pitää kannusteena yhteismetsien perustamiseen ja yhteismetsien muodossa harjoitettavan metsätalouden lisääntymisen edistämiseen.

Yhteismetsille on TVL:n mukaisesti säädetty samat metsäverotukseen liittyvät vähennysoikeudet kuin luonnollisille henkilöille, kuolinpesille ja yhtymille. Näihin kuuluvat esimerkiksi menovaraukset ja metsävähennys.¹⁵⁷

6.2 Yhteismetsän perustaminen

Uudet yhteismetsät perustetaan sopimuksin kiinteistön omistajien toimesta. Perustamisesta säädetään YhtML 5 §:ssä sekä KML:n 10 luvussa. Yhdenkin metsänomistajan on mahdollista perustaa yhteismetsä, mutta osakaskiinteistöjen minimimäärä yhteismetsällä on kaksi. Niinpä yhdellä metsänomistajalla täytyy olla vähintään kaksi rekisteritilaa, jotta yhteismetsän perustaminen olisi mahdollista. Metsänomistaja voi myös pyytää kiinteistön alueen tai sen osan muodostamista yhteismetsäksi, silloin kun kiinteistöä lohkotaan tai halotaan omistajan hakemuksesta. Yhteismetsäosuudet osoitetaan siten jakotoimituksen seurauksena muodostuville kiinteistöille. Tällainen menettely osana sukupolvenvaihdosta voi helpottaa prosessia huomattavasti. Yhteismetsäosuuksien perustaminen ja osoittaminen kiinteistöjaon yhteydessä voi olla käypä keino myös metsätilan perinnönjaon yhteydessä. Yhteismetsän perustamisen ollessa osa sukupolvenvaihdosprosessia on kuitenkin tärkeää päättää etukäteen, tehdäänkö omistusjärjestelyjen muutokset ennen yhteismetsien varsinaista perustamista vai vasta perustamisen jälkeen,

¹⁵⁶ Havia 2012: 9.

¹⁵⁷ Kiviniemi & Havia 2011: 245.

luovuttamalla osuuksia yhteismetsästä.¹⁵⁸ Koska yhteismetsäosuuksien perustaminen voi olla myös keino ehkäistä metsätilojen pirstoutumista, voidaan yhteismetsän perustamista yhtenä vaihtoehtona sukupolvenvaihdoksen toteuttamiselle pitää tärkeänä. Mikäli sukupolvenvaihdos tehdään kuitenkin kauppana, on yleensä verotuksellisesti edullisinta toteuttaa yhteismetsän perustaminen vasta kaupan jälkeen¹⁵⁹.

Perustettavaan yhteismetsään voidaan metsätalousmaan lisäksi liittää muitakin maa- tai vesialueita, mikäli sitä voidaan pitää kiinteistöjaotuksen kannalta perusteltuna, eikä alueilla ole muuta tuotantokäyttöä. Niinpä, mikäli yhteismetsällä on peltopinta-alaa hallinnassaan, se voi vuokrata tällaisia peltoja eteenpäin maanviljelijöille. Olennaista tällaisissa tapauksissa kuitenkin on se, ettei vuokratuloista muodostu liikevaihdon kannalta olennaista osaa.¹⁶⁰

Yhteismetsä perustetaan YhtML:n 5 §:n mukaisin muotomääräyksin sopimuksella, joka päivätään ja allekirjoitetaan perustajien toimesta. Osana perustamissopimusta tulee olla ehdotus ohjesäännöstä sekä yksilöitynä yhteismetsäksi muodostettavat alueet ja osakaskiinteistöt omistajineen. Yhtälailta osakaskiinteistölle tuleva yhteismetsäosuus tulee merkata sopimukseen, samoin kuin muodostamiseen liittyvät korvaukset ja niiden laskemisperusteet. Mikäli näistä määrätään myöhemmin yhteismetsän kiinteistötoimituksessa, ei perustamissopimukseen tarvitse erikseen kirjata näistä.¹⁶¹

Yhteismetsää perustettaessa olennaista osakkaan kannalta on yhteismetsäosuuksien suuruuksien määrittäminen. Lähtökohtana perustamisessa on, ettei kiinteistön omistajien varallisuusasema heikkene yhteismetsän perustamisen johdosta.¹⁶² Siksi kiinteistön arvon määrittely on tärkeää. KML:ssa on määritelty kaksi arvonmääritykselle käytettävää periaatetta; KML 97 §:n mukainen jyvitysarvoperiaate ja KML 97a §:n mukainen kokonaisarvoperiaate. Tyypillisesti kokonaisarvoperiaatteen käyttämisessä hyödynnetään tila-arviointeja, jotka on toteutettu summa-arvomenetelmän mukaisesti¹⁶³. Näiden tila-arvioiden pohjalta voidaan määrittää yhteismetsäosuuksien jako. Osuuksien määrittämiseen liittyy myös mahdollisista korvauksista sopiminen. Ehdot korvauksista ja korvausten laskemisperusteista voidaan merkata perustamissopimukseen. Mahdollista on sopia esimerkiksi, että osuuksien suuruuksien määrittämisperusteena käytetään ensisijaisesti ko-

¹⁵⁸ Havia 2012: 10, 12.

¹⁵⁹ Kiviniemi & Havia 2011: 245.

¹⁶⁰ Havia 2012: 10.

¹⁶¹ Havia 2012: 12-13.

¹⁶² Havia 2012: 12-13.

¹⁶³ Havia 2012: 12-13.

konaisarvoa, mutta kiinteistöillä sijaitsevat rakennukset korvataan rahana. Tällaisissa tapauksissa on syytä huomioida se, että vaikka yhteismetsän perustaminen ei muutoin aiheuta luovutusvoiton verotusta eikä varainsiirtoverotusta, voi tällaisiin rahamääräisiin korvauksiin kohdistua tulojen veronalaisuus. Mikäli osuuksien suuruksia tai ehtoja osuuksien suuruksien määrittämisestä ei kirjata varsinaiseen perustamissopimukseen, toimitusmies määrittää osuudet ja mahdolliset korvaukset.¹⁶⁴

Metsänomistajan luovuttaessa metsäkiinteistönsä osaksi yhteismetsää, tulee verotuksen näkökulmasta mietittäväksi, onko tällöin kyse TVL 45.1 §:n mukaisesta omaisuuden luovutuksesta ja kuinka luovutusvoitto ja –tappion realisoituminen tähän suhteutetaan. Asiasta on KHO:n ratkaisu, jossa linjataan selkeästi, ettei kyse ole sellaisesta omaisuuden luovutuksesta, joka aiheuttaisi luovutusvoittoverotuksen toteutumisen. Myöskään varainsiirtoveroa ei peritä tilanteissa, joissa metsäkiinteistö liitetään yhteismetsään.¹⁶⁵

***KHO:2002:83.** Jos A:n puoliset liittivät yhteismetsälain mukaisesti metsätilansa M:n yhteismetsälle yhteismetsäosuutta vastaan, ei kysymyksessä ollut tuloverolain 45 §:n 1 momentin mukainen omaisuuden luovutus. Ennakkoratkaisu vuosille 2002 ja 2003. Tuloverolaki 45 § 1 mom.*

Tapauksessa oli kyse tilanteesta, jossa puolisoitten tarkoituksena oli luovuttaa omistamansa tila yhteismetsälle M, tekemällä kyseisen osakaskunnan kanssa vaihtosopimus. Tämän perusteella luovutettava tila liitettäisiin KML:n mukaisesti M:n yhteismetsään ja vastikkeeksi puoliset saisivat neljä yhteismetsäosuutta. Puolisoille ei suoritettaisi minäänlaista muuta ylimääräistä korvausta. Ratkaistavaksi siten tuli, onko tällaisessa tilanteessa kyse sellaisesta omaisuuden luovutuksesta, josta saatu voitto on veronalaista pääomatuloa. Vastikkeellisesta luovutuksesta, kuten kaupasta ja vaihdosta, syntyy luovutusvoittoa ja tätä verotetaan siten pääomatulona. KHO toteaa kuitenkin ratkaisussaan KVL:ssa annetun aiemman päätöksen mukaisesti, ettei kyse ole TVL 45.1 §:ssä tarkoitettu omaisuuden luovutus, joka olisi veronalainen. KML 10 luvun 99 §:n mukaan ennestään olevaan yhteismetsään voidaan liittää uusia tiluksia antamalla tilusten luovuttajalle niitä vastaava osuus yhteismetsään, jos tilusten omistaja ja yhteismetsän osakaskunta siitä sopivat. Yhteismetsä on kiinteistöjen yhteinen alue, kuulumen murto-osina niihin kiinteistöihin, joihin yhteismetsällä on osuus. Yhteismetsä ei omista aluetta, vaan sen tarkoituksena on hallinnoida ja hoitaa sitä osakkaiden puolesta. Niinpä liityttäessä

¹⁶⁴ Havia 2012: 12.

¹⁶⁵ Ossa 2011:51

yhteismetsään kiinteistöoikeudellinen ulottuvuus ei muutu, eikä kyse ole omistajanvaihdoksesta. Kiinteistön osuutta ei myöskään saa erikseen siirtää, luovuttaa tai pidättää ellei YhtML 10 §:ssä toisin säädetä. Näin ollen kiinteistön liittämistä yhteismetsään ei pidetä kiinteistön luovutuksena, eikä siten TVL 45.1§:n mukaisesti veronalaisena tulona.¹⁶⁶

Huomattava on, että mahdollista on myös rahallisten korvausten maksaminen osana kiinteistön liittämistä yhteismetsään. Edellä mainitussa tapauksessa kyse ei kuitenkaan ollut tällaisesta. Mikäli liittämistä maksettaisiin rahallinen korvaus, mahdollista olisi, että kyseinen suorite olisi verovelvolliselle veronalaista tuloa. Mikäli verovelvollinen suoraan myy metsäkiinteistönsä osakaskunnalle ja kiinteistö liitetään sitten yhteismetsään, on tällöin tyypillisesti kyse normaalista veronalaisesta luovutusvoitosta ja siihen sovelletaan TVL:n säännöksiä.¹⁶⁷

6.3 Yhteismetsän hallinnointi ja toiminta

YhtML 3 §:n mukaan yhteismetsän osakkaat muodostavat yhteismetsän *osakaskunnan* ja lain 4 §:n mukaisesti osakaskunta vastaa yhteisesti yhteismetsän hallinnointiin kuuluvista velvoitteista, oikeuksista ja sitoumuksista. Yhtäläillä YhtML 6 § edelleen määrittää osakaskunnan tehtäväksi huolehtia yhteismetsää koskevien asioiden hoidon järjestämisestä. Tällaista toiminnan määrittelemiseksi tulee osakaskunnan laatia ohjesääntö, jonka metsäkeskus vahvistaa. Osakaskunnan täytyy järjestää kokous YhtML 9 §:n vähintään kerran vuodessa, joka käyttää osakaskunnan päätösvaltaa esimerkiksi ylijäämän käytön suhteen.¹⁶⁸ Osakaskunnan kokous on siten yhteismetsän ylin päättävä elin.

Yhteismetsää koskevasta käytännön toiminnasta vastaa hoitokunta, jolla on yleistoimivalta asioista päättämiseen. Hoitokunta edustaa yhteismetsää ja huolehtii yhteismetsän hallinnasta sekä toiminnasta asianmukaisin keinoin. Osakaskunnan kokouksen järjestäminen sekä sen koolle kutsuminen on yksi hoitokunnalle kuuluvista, toiminnan järjestämiseen liittyvistä velvoitteista. Myös osakaskunnan päätösten täytäntöönpano on hoitokunnan vastuulla. Tällaisiin kuuluu esimerkiksi puukaupoista päättäminen metsäsuunnitelmaan perustuen. Vahvistettu ohjesääntö määrittää tarkemmin hoitokunnan tehtävät ja vastuunjaon. Osa asioista voidaan säätää osakaskunnan kokouksen päätettä-

¹⁶⁶ KHO:2002:83 27.11.2002/3066

¹⁶⁷ Ossa 2011: 51

¹⁶⁸ Havia 2012: 20-21, Ossa 2011: 50

väksi ja lisäksi on mahdollista, että toimeenpanovaltaa käyttämään määrätään yksi tai useampi toimitsija. Mahdollista on myös hoitokunnan korvaaminen kokonaan toimitsijalla.¹⁶⁹

Yhteismetsän toimialana on metsätalous YhtML 2 §:n mukaisesti. Ensisijaisena tarkoituksena on siis kestävän metsätalouden harjoittaminen, mutta mahdollista on myös sopia muunlaisesta käytöstä, mikäli sitä voidaan pitää taloudellisesti tai muutoin tarkoituksenmukaisena. Muuna käyttönä voitaisiin pitää esimerkiksi rakentamis- ja virkistyskäyttöä, sekä suojelutoimintaa tai maa-ainesten ottoa. Yhteismetsä voi myös vuokrata lomatontteja tai metsästysoikeuksiaan. Muun käytön taloudellista tai muuta tarkoituksenmukaisuutta arvioidaan osakkaiden etujen kannalta. Päätös muusta kuin metsätalouuskäytöstä tulee tehdä osakaskunnan kokouksessa tai mikäli ohjesäännössä niin on määrätty, hoitokunnan toimesta. Ohjesääntö määrittää pitkälti yhteismetsän toiminnan perusteet ja YhtML 16 § luettelee ne seikat, joista tulee sopia toiminnan järjestämiseksi. Mahdollista on myös määritellä YhtML:sta poikkeavista luovutusrajoituksista sekä etuosto-oikeuksista erikseen myytyyn yhteismetsäosuuteen.¹⁷⁰

6.4 Yhteismetsän taloudellinen toiminta ja sen sääntely

6.4.1 Kirjanpito ja tilinpäätös

YhtML:n 5 luvussa käsitellään yhteismetsään ja sen osakaskuntaan liittyvää taloudellista toimintaa ja siihen kuuluvaa sääntelyä. YhtML 29 §:n mukaisesti yhteismetsän osakaskunta on velvollinen noudattamaan kirjanpitolakia ja laatimaan yhdessä KPL:n ja YhtML:n mukaisesti tilinpäätöksensä. Yhteismetsän kirjanpito tulee tehdä kaksinkertaisena.¹⁷¹ KPL:n 1 luvun 1 §:n mukaan, jokainen liike- tai ammattitoimintaa harjoittava on tästä toiminnastaan kirjanpitovelvollinen. Yhteismetsän osakaskunnan harjoittamaa toimintaa voidaan yleensä pitää sellaisena, että sen on noudatettava KPL:n mukaisia säännöksiä. Tästä velvoitteesta puolestaan seuraa, että sellaisetkin osakaskunnat, joiden toiminnan voidaan katsoa olevan suhteellisen vähäistä, ovat kuitenkin velvoitettuja pitämään kirjaa tuloistaan ja menoistaan.¹⁷²

¹⁶⁹ Havia 2012: 21-22, Ossa 2011: 50.

¹⁷⁰ Havia 2012: 35-36.

¹⁷¹ Havia 2012: 45.

¹⁷² HE 240/2002.

Yhteismetsän laatiessa tilinpäätöksensä, tulee sen sisältää tuloslaskelman ja taseen sekä näiden liitetiedostot. Lisäksi yhteismetsä on velvollinen laatimaan toimintakertomuksen, johon YhtML:n 16 §:ssä viitataan myös vuosikertomuksen nimellä. Yhteismetsän ohjesäännössä tulee mainita tarkemmin, mitä hoitokunnan vuosikertomuksen tulee sisältää. Se voi sisältää esimerkiksi selonteon yhteismetsän hallintoelimistä ja niiden kokonpanossa tilikauden aikana mahdollisista tapahtuneista muutoksista, selvityksen eri puutavaralajien myynnistä tilikauden aikana, hakkuutaseen metsäsuunnitelman mukaisen kauden alusta tilikauden loppuun asti sekä selvityksiä esimerkiksi siitä, millaisia muita hyödykkeitä on luovutettu, millaisia metsänhoidollisia toimenpiteitä on tehty ja niiden taloudellisista vaikutuksista sekä selvityksen yhteismetsän taloudellisesta asemasta ja siinä tapahtuneista muutoksista tilikauden aikana¹⁷³. Osaltaan toimintakertomuksen tarkoituksena voi olla yhteismetsän toiminnasta kertova tiedotemateriaali, jota voidaan hyödyntää toimintaa ulkopuolisille kuvattaessa. Toimintakertomus, samoin kuin tilinpäätös ja mahdollinen tilintarkastuskertomus tulee toimittaa viipymättä yhteismetsän toiminnan valvonnasta vastaavalle metsäkeskuksen alueyksikölle¹⁷⁴.

6.4.2 Tilintarkastus

Tilintarkastuslakia muutettiin vuonna 2007 tulleealla säännöksellä siten, että kaikkein pienimpien yhteisöjen lakisääteinen tilintarkastusvelvollisuus poistettiin. Vuonna 2012 yhteismetsälakia muutettiin niin, että yhteismetsälain osakaskuntaan sovellettava tilintarkastuslaki vastasi vuoden 2007 säännöksiä. Yhteismetsällä täytyy olla vähintään yksi TTL:n mukaisesti hyväksytty auktorisoitu tilintarkastaja tai tilintarkastusyhteisö. Osakaskunnan tilintarkastajan valitsee osakaskunnan kokous YhtML 30 §:n mukaisesti.¹⁷⁵

Mahdollista on myös, että yhteismetsän osakaskunta jättää kokonaan tilintarkastajan valitsematta ja siten myös tilintarkastuksen toimittamatta. YhtML 30.2 §:n mukaan tällainen on mahdollista silloin, jos sekä päätyneellä että sitä välittömästi edeltäneellä tilikaudella tuloslaskelman ja konsernituloslaskelman mukainen liikevaihto tai sitä vastaava tuotto ei ole ylittänyt 200 000:tä euroa. Vaikka TTL 4.2 §:ssä on määritelty mahdollisuudesta jättää tilintarkastus toimittamatta myös silloin, kun tietyt edellytykset taseen ja henkilöstömäärän osalta eivät täyty, ei yhteismetsälakiin otettu näitä koskevia mahdollisuuksia. Yhteismetsälainmuutoksen perusteluissa todetaan, että yhteismetsän osakaskunta ei varsinaisesti omista yhteismetsään kuuluvaa aluetta, joten sitä ei myös-

¹⁷³ Kiviniemi ym. 2008: 27.

¹⁷⁴ Havia 2012: 45.

¹⁷⁵ Havia 2012: 46.

kään oteta huomioon taseen loppusummassa, eikä siksi taseen määrää voida pitää perusteena tilintarkastuksen toimittamatta jättämiselle yhteismetsän osalta. Lisäksi todetaan, että ainoastaan muutamilla yhteismetsien osakaskunnilla on palkattua henkilöstöä.¹⁷⁶ Näin ollen näihin liittyviä määräyksiä tilintarkastuksen toimittamatta jättämisestä ei voida soveltaa yhteismetsän osalta.

Mikäli liikevaihto on siis alle 200 000 euroa kahtena peräkkäisenä tilikautena, on tilintarkastus mahdollista jättää suorittamatta. Liikevaihdolla tarkoitetaan KPL 4 luvun 1 §:n mukaan kirjanpitovelvollisen varsinaisesta toiminnasta saatuja myyntituottoja, joista on vähennetty myönnettyt alennukset, arvonlisävero sekä muut suoraan myynnin määrään perustuvat verot. Varsinaisella toiminnalla tarkoitetaan puolestaan yrityksen tarkoitusta toteuttavaa, jatkuvaa ja suunnitelmallista tuotteiden tai palveluiden myyntitoimintaa. Tällaiseksi on vakiintuneen käytännön mukaan katsottu myös toiminta, joka on tosiasiallisesti vakiintunut kirjanpitovelvollisen varsinaiseen toimintaan liittyväksi, vaikka ei alun perin tällaista ollutkaan. Myös vaihto-omaisuudesta saadut vastikkeet on luettu liikevaihtoon kuuluvaksi. Yhteismetsien tarkoituksena on kestävän metsätalouden harjoittaminen ja osakaskunnan liikevaihtoon lasketaan kuuluvaksi ainakin puutavaran ja metsätuotteiden myyntitulot sekä puutavaran hakkuuoikeuden luovutuksesta saadut tulot. Myös maa- ja kiviaineisten myyntitulot luetaan liikevaihtoon kuuluvaksi. Mikäli yhteismetsän lukuun myydään jatkuvasti ja suunnitelmallisesti metsästys- ja kalastusluoppia, tulee myös näistä saadut tuotot lukea liikevaihtoon.¹⁷⁷

Vaikka yhteismetsä ei olisikaan tilintarkastusvelvollinen, voi se YhtML 30.3 §:n mukaisesti määrätä osakaskokouksessaan tilintarkastuksesta sekä useamman tilintarkastajan valinnasta. Mikäli tilintarkastajia valitaan vain yksi, eikä tilintarkastaja ole KHT- tai HTM-tilintarkastusyhteisö, tulee osakaskunnalle YhtML 30.4 §:n mukaan valita vähintään yksi varatilintarkastaja. 30a §:ssä on lisäksi säännös velvollisuudesta valita KHT-tilintarkastaja tai KHT-yhteisö tapauksissa, jossa päättyneellä tilikaudella osakaskunnan tuloslaskelman tai konsernituloslaskelman mukainen liikevaihto tai tätä vastaava tuotto ylittää 10 000 000 euroa.

Vaikka varsinaista velvollisuutta tilintarkastajan valintaan ei yhteismetsällä olisikaan, voi hyvän ja vastuullisen taloudenhoidon kannalta olla perusteltua valita tilintarkastaja. Myös osakaskunnan tili- ja vastuuvapauden myöntäminen helpottuu, mikäli käytössä on

¹⁷⁶ Havia 2012: 46.

¹⁷⁷ Havia 2012: 46-47.

tilintarkastuskertomus. Yhtäläilla ammattitilintarkastajien antamat neuvot ja palautteet voivat helpottaa taloudenhoitoa tulevaisuudessa.¹⁷⁸

6.5 Yhteismetsän verokohtelu

6.5.1 Yhteismetsän tuloverotus, vähennysoikeudet ja varaukset

Yhteismetsän verotusta määrittävät pitkälti samat säädökset kuin yksityistä metsänomistajaa. Kuten yksityinen metsänomistaja, myös yhteismetsä voi saada tuloja kolmesta eri tulonlähteestä; elinkeinotuloina, maatalouden tuloina ja muuna eli henkilökohtaisen tulonlähteen tulona. Metsätaloudesta saatava tulo kuuluu henkilökohtaiseen tulonlähteeseen.¹⁷⁹ TVL:n 29 §:n mukaan yhteisetuuden muuhun tuloon, kuin elinkeinotuloon tai maatalouden tuloon sovelletaan soveltuvin osin pääomatulon laskemiseen kuuluvia säännöksiä. Niinpä TVL:n säädökset tulevat sovellettavaksi myös yhteismetsään kohdistuviin tuloihin ja menoihin.¹⁸⁰ Mikäli yhteismetsästä saadaan kuitenkin esimerkiksi vuokra- tai muita vastaavia tuloja, pidetään näitä puolestaan maatalouden tuloina. Kuten mainittua, yhteismetsä on erillinen tuloverovelvollinen ja vuodesta 2012 eteenpäin sen verokanta on ollut 28 %. Merkitystä ei ole sillä, mistä tulolajista on kyse, vaan verokanta on sama kaikille tulonlähteille.¹⁸¹ Tulolähdejaon merkitys korostuu lähinnä tuloksen laskennassa ja siihen sovellettavissa säännöksissä. Tulonhankkimistoiminnan luonteella on siten merkitystä silloin, kun selvitetään sitä, minkä tuloverolainsäädännön mukaisesti nettotulos laskettaisiin. Huomioitavaa on myös siinä, että eri tulonlähteissä syntyneitä tappiota ei voida vähentää toisen tulonlähteen positiivisesta tuloksesta.¹⁸² Silloin kun kyse on metsätaloudesta saaduista tuloista, tuloverotuksen näkökulmasta yhteismetsät siis rinnastetaan luonnollisiin henkilöihin ja kuolinpesiin. Tärkein eroavaisuus tähän liittyen on ainoastaan niihin sovellettava alhaisempi verokanta.¹⁸³

Yhteismetsien tulot ovat ennakonkannon alaisia. Tässä verot jaetaan samansuuruisiin maksueriin ja yhteismetsän vastuulla on huolehtia ennakon maksamisesta etukäteen. Ennakon suuruus määräytyy arvioitujen tulojen ja tai aiemman vuoden verotettavien

¹⁷⁸ Havia 2012: 47.

¹⁷⁹ Jauhiainen 2012: 80.

¹⁸⁰ Ossa 2011:51.

¹⁸¹ Jauhiainen 2012: 80-81.

¹⁸² Ossa 2011: 52.

¹⁸³ Havia 2012:57.

tulojen mukaan. Ennakon alentamista on mahdollista hakea neljän kuukauden kuluessa tilikauden päättymiskuukauden lopusta luettuna.¹⁸⁴

TVL 55 §:ssä on kirjattu oikeus metsävähennyksen kohdistamisesta metsätalouden pääomatuloihin. Tämän mukaan luonnollisen henkilön, kuolinpesän ja näiden muodostaman verotusyhtymän lisäksi myös yhteisellä, eli yhteismetsällä on oikeus metsävähennyksen (ks. 2.4.1) käyttämiseen. Kysymykseen siitä, voiko yhteismetsän osakaskunta hyödyntää metsävähennystä myös perustajaosakkaiden ostaman metsätilan hankintamenon kohdalla, on olemassa KHO:n ratkaisu.

KHO 2006:74. *A ja kuusi muuta henkilöä ovat sopineet metsätilan ostamisesta yhteisesti siinä tarkoituksessa, että he perustavat yhteismetsän yhteismetsälain 5 §:n mukaisesti. Kukin ostettavan metsätilan osaomistaja tulee yhteismetsän osakkaaksi sillä osuudella, joka vastaa hänen suorittamaansa osuutta kauppahinnasta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhteismetsällä on oikeus tehdä tuloverolain 55 §:n 1 momentin mukainen metsävähennys kiinteistöltä saamastaan metsätalouden pääomatulosta siitä huolimatta, ettei perustettava yhteismetsä saa omistusoikeutta hallintaansa tulevaan osakkaiden edellä mainitulla tavalla ostamaan metsätilaan. Ennakkoratkaisu verovuodelle 2006.*

Tapauksen perusteella siis metsävähennysoikeus siirtyy yhteismetsän osakaskunnalle, mikäli kiinteistöillä, joista yhteismetsä on perustettu ja jonka perustamistarkoitukseen metsäkiinteistöt on hankittu, tulee olla sama oikeus metsävähennykseen kuin sen osakkaillakin olisi ollut, ilman yhteismetsän perustamista.¹⁸⁵

Myös TVL 111 §:n mukaista menovarausta saadaan käyttää yhteisyyden, kuten yhteismetsän toiminnassa. Sen mukaan siis yhteismetsällä on samanlainen oikeus käyttää osaa veronalaisesta pääomatuloista metsätalouden pääomatulon hankkimisesta aiheutuneiden menojen kattamiseen, kuin luonnollisilla henkilöillä ja kuolinpesilläkin (ks. 2.4.2). Myös TVL 111.2 §:n mukaiseen tuhovarauksen tekemiseen on yhteismetsällä mahdollisuus¹⁸⁶.

Koska yhteismetsää pidetään EVL:n mukaisena kirjanpitovelvollisena yhteisönä, tulee myös yhteismetsän tulojen ja menojen jaksottaminen tapahtua TVL 116 §:n mukaisesti.

¹⁸⁴ Havia 2012: 56.

¹⁸⁵ KHO 2006:74, Havia 2012: 54.

¹⁸⁶ Ossa 2011: 52.

TVL 60 §:n mukaiseen ansiotulon verosta vähennettävään alijäämähyvitykseen hyödyntämiseen tappiollisina vuosina yhteismetsillä ei kuitenkaan ole, sillä tämä oikeus on ainoastaan luonnollisilla henkilöillä ja kuolinpesillä. TVL 120 §:n mukaan puolestaan yhteismetsälle vahvistettu tappio muista kuin elinkeinotoiminnasta ja maataloudesta vähennetään muun toiminnan tulosta seuraavan 10 verovuoden aikana sen mukaisesti kuin tuloa tästä syntyy. Yhteismetsien verotuksesta ja sen toimittamisesta vastaa keskitetysti Pohjois-Suomen yritysveroimisto¹⁸⁷.

6.5.2 Osakkaiden verotus ja ylijäämä

Kuten mainittua, yhteismetsän osakkaan saamaa osuutta yhteisetuuden tulosta ei pidetä tämän veronalaisena tulonaan TVL 18.2 §:n mukaan. Niinpä yhteismetsän osalta toteutuu yhdenkertaisen verotuksen periaate ja yhteismetsän verotus rinnastuu siten osaltaan kuolinpesän ja sen osakkaan verotukseen. Tilanne on siten toinen kuin esimerkiksi osakeyhtiöiden kohdalla, jossa yhtiön ja sen osakkaan yhdenkertainen verotus ei välttämättä toteudu lainkaan.¹⁸⁸ Yhteismetsän osakkaille jaettava yhteismetsän tulos on siis verovapaata riippumatta siitä, kuinka suuri ylijäämä on kyseessä. Yhteismetsän osakkaiden ei näin ollen tarvitse myöskään ilmoittaa omassa veroilmoituksessaan saamiaan yhteismetsän jakamia ylijäämiä¹⁸⁹.

Yhteismetsän osakkaat saavat yhteismetsän tuottaman tulon vuotuisena ylijäämänä, joka jaetaan osakkaiden omistamien yhteismetsäosuuksien suhteessa. Ylijäämä jaetaan YhtML 49 §:n mukaisesti sille, joka omisti ylijäämän jakopäätöstä tehtäessä osakaskiinteistön, ellei muusta ole saannon yhteydessä sovittu tai merkitty. Niinpä omistajanvaihdostilanteissa, kuten sukupolvenvaihdosta toteutettaessa, ylijäämän jaon kanssa tulee olla erityisen huolellinen. Oikeus ylijäämään on sillä, joka omisti kiinteistön jakopäätöksen tekohetkellä, joten kiinteistön omistusoikeuden tulee olla siirtynyt ennen kuin jakopäätös on tehty¹⁹⁰.

YhtML 32.2 §:n mukaan ylijäämää voidaan jakaa myös enakkona, mikäli jaettavissa on niin paljon varoja, että maksamista ennakkoon voidaan pitää tarkoituksenmukaisena. Tämä ei saa myöskään vaarantaa osakaskunnan kykyä vastata sen omista velvoitteistaan. Ennakko on luonteeltaan osakkaiden velkaa osakaskunnalle niin kauan kunnes

¹⁸⁷ Havia 2012: 53.

¹⁸⁸ Ossa 2011: 51.

¹⁸⁹ Havia 2012: 55.

¹⁹⁰ Havia 2012: 48.

ylijäämän jakopäätös on lopullisesti tehty. Huomattava on siis, ettei ennakon jako ole ylijäämän jakoa, sillä todellista ylijäämää ei tuolloin vielä ole olemassa. Niinpä osakastiloja tai yhteismetsäosuuksia myytäessä aiemman omistajan tulee palauttaa nostamansa ennakko, mikäli muuta ei ole sovittu.¹⁹¹

Ennen ylijäämän jakamista täytyy kuitenkin YhtML 32.1 §:n mukaisesti suorittaa menot, jotka liittyvät yhteismetsän hallintoon, taloudenhoitoon ja metsäsuunnitelman edellyttämiin metsänhoidollisiin toimenpiteisiin kuten myös osakaskunnan omaisuuden kunnossapitoon sekä muihin tehtäviin ja velvoitteisiin liittyvät menot tulee tai ainakin varata näiden suorittamiseen vaadittavat varat. Menot tulee myös suorittaa ennen kuin varoja voidaan käyttää muihin yhteismetsän tarkoituksellisiin edistäviin tarkoituksiin. Siinä on mahdollista on, että kaikkea ylijäämää ei jaeta, vaan osa siitä varataan tulevia tarpeita varten. Tällaiset varat tulee kuitenkin aina sijoittaa tuloa tuottavalla, turvallisella tavalla.

6.5.3 Verotus yhteismetsäalueiden ja -osuuksien hankinnassa ja luovutuksessa

Yhteismetsään kohdistuvia muita veroseuraamuksia tarkasteltaessa tulee huomioida, että yhteismetsällä voi olla hallinnassaan kahdenlaisia *alueita*; yhteismetsän omia alueita sekä osakaskunnan omistamia alueita. *Yhteismetsän alue* itsessään ei siis ole osakaskunnan omistuksessa olevaa aluetta, vaan osakaskunta ainoastaan hallinnoi sitä osakaskuntansa hyväksi. Niinpä ostetut, yhteismetsän alueeseen liitetyt lisämaahan hankinnat tulevat suoraan osakastilojen hyväksi ja nostavat osakastilojen arvoa ja siten TVL 46 §:n mukaista hankintamenon osuutta osakastilan omistajan verotusta tarkasteltaessa. Ne eivät siis lisää osakaskunnan itsensä omistamaa varallisuutta, vaan niitä voidaan tarkastella kiinteänä omaisuutena jaettuna ylijäämänä. Tällaista yhteismetsän aluetta myytäessä verovelvollisuus kohdistuu siten osakastilan omistajaan, ei osakaskuntaan.¹⁹²

Silloin kun yhteismetsä myy tai vaihtaa tiluksiaan, hyödynnetään normaaleja omaisuuden luovutuksesta saadun voiton verotukseen liittyviä säännöksiä TVL 45-50 §:n mukaisesti. Luovutusvoiton laskentaan liittyen yhteismetsällä on oikeus hyödyntää myös hankintameno-olettamaa todellisen hankintamenon sijaan. Siten huomiota tulee kiinnittää tiluksen alkuperäiseen hankinta-aikaan ja hankintamenoon, jotka eivät sinällään muutu kun metsä liitetään osaksi yhteismetsää osuuksia vastaan.¹⁹³

¹⁹¹ Ossa 2011: 53, Havia 2012: 49.

¹⁹² Ossa 2011: 53, Havia 2012:58.

¹⁹³ Havia 2012:58.

Mikäli osakaskunta kuitenkin ostaa tiluksia, joita ei liitetä yhteismetsän alueeseen, ovat ne *osakaskunnan omistamia alueita* ja siten varainsiirtoveron alaisia. Tällaisia kiinteistöjä hankittaessa yhteismetsä on siten velvollinen maksamaan 4 %:n suuruisen varainsiirtoveron hankintahinnasta. Tilusten hankintameno ja hankinta-aika määräytyy todellisen luovutushetken ja maksettujen vastikkeiden perusteella.¹⁹⁴ Yhtäläillä tällaisia alueita luovutettaessa, luovutusvoittoverotus kohdistuu osakaskuntaan, jota käsitellään verotuksellisesti yhteisetuutena. Kullakin tilalla on oma hankintameno, jota käytetään laskennan pohjana. Yhteismetsän osakaskunnalla ei ole mahdollisuutta TVL 48.1.3§:n mukaisen verovapauden hyödyntämiseen lähiomaisten välisessä metsäkiinteistökaupassa, joten osakaskunnan omistamia alueita ei siten voida siirtää verovapaasti osakkaiden lähiomaisille.¹⁹⁵

Alueiden lisäksi tulee tarkastella *yhteismetsäosuuksiin* kohdistuvaa verotusta. Yhteismetsäosuudet ovat luonteeltaan kiinteää omaisuutta, joten näiden luovutukseen kohdistuu siten samat säädökset ja periaatteet, kuin muuhunkin kiinteän omaisuuden verotukseen. Sovellettavaksi tulee siten 4 % varainsiirtoveron maksaminen ostajan puolelta, kun taas myyjän velvollisuutena on luovutusvoiton veron maksaminen muiden kuin erikseen verovapaiksi säädettyjen luovutusten osalta. Vuoden 2012 Verohallinnon soveltamissäännöksen mukaan yhteismetsän osakkaan luovuttaessa lähiomaiselle osuutensa, jonka on omistanut yli 10 vuotta yksin tai sen kanssa, jolta on saanut osuuden vastikkeetta ja luovuttajan ollessa metsätalouden harjoittaja, voidaan soveltaa TVL 48 §:n mukaista luovutusvoiton verovapautta. Asiasta ei kuitenkaan ole tarkempia säännöksiä tai oikeustapauksia, vaan kyse on Verohallinnon näkemyksestä.¹⁹⁶

Yhteismetsäosuuden luovutusvoiton laskennassa voidaan käyttää todellista hankintamenoa tai hankintameno-olettamaa, silloin kun on kyse yhteisön, avoimen yhtiön tai kommandiittiyhtiön tekemästä luovutuksesta. Jos yhteismetsäosuus on saatu yhteismetsää perustettaessa, tai siihen liityttäessä osuuksia vastaan, on mahdollista, että hankintameno pidetään näin liitetyn metsän hankintamenoa. Mikäli yhteismetsäosuuksia puolestaan lahjoitetaan, soveltuu tähän perintö- ja lahjaverolain säädökset. Niinpä alle 4000 euron arvoiset yhteismetsäosuudet on mahdollista luovuttaa ilman veroseuraamuksia, kunhan lahjoitukset seuraavien kolmen vuoden aikana eivät nouse yli 4000 euron. Myös perintönä saaduista yhteismetsäosuuksista maksetaan saajakohtaisesti normaalisti perintöveroa perintöverotaulukon mukaisesti yli 20 000 euron arvoisista osuuksista.

¹⁹⁴ Havia 2012: 58.

¹⁹⁵ Havia 2012: 58, Ossa 2011: 53.

¹⁹⁶ Havia 2012: 59.

PerVL:n 55-56 §:n mukaista maataloihin sovellettavaa sukupolvenvaihdoshuojennusta on mahdollista soveltaa yhteismetsäosuuksiin, mikäli luovutus voidaan katsoa osaksi sukupolvenvaihdosta. Osuuden täytyy siten olla osa kiinteistöä, joka kuuluu luovutettavaan maatalouden harjoittamiseen sovellettavaan tilakokonaisuuteen. Niin sanottuun haamutilaan tai erillisen yhteismetsäosuuden luovutukseen huojennusta ei voida soveltaa.¹⁹⁷

6.6 Yhteismetsän verotukselliset edut

Yhteismetsä on siis TVL 5§:n mukaan verotuksellisesti yhteisetuus. Sinällään yhteismetsää koskevat pitkälti samat säännökset kuin yksityistekin metsänomistajaa, mutta yhteismetsä on kuitenkin erillinen tuloverovelvollinen¹⁹⁸. Yhteismetsän pääomatulojen verokanta (28 %) on 2 % alhaisempi kuin luonnollisilla henkilöillä, silloin kuin verotettavat tulot ovat alle 50 000 euroa. Mikäli verotettavat pääomatulot ovat kuitenkin yli 50 000 euroa, on luonnollisten henkilöiden pääomatuloveroprosentti tältä yli menevältä osalta 32 %. Yhteismetsän kohdalla sen sijaan verokanta on aina 28 %, riippumatta verotettavien tulojen määrästä. Näin ollen, verrattuna luonnolliseen henkilöön, yhteismetsä voi saada osakseen jopa 4 % edullisemman verotuksen pääomatuloissaan. Verrattuna yhteisöveroon, joka toistaiseksi on vielä 24,5 %, yhteismetsän verotus on kuitenkin noin 2,5 % tätä korkeampi. Vaikka yhteisasetuuden verotus on korkeampi kuin yhteisöillä, on kuitenkin tarpeen huomioda, että yhteismetsällä on käytettävissään yhteisöiltä puuttuvia vähennys- ja varausoikeuksia. Esimerkiksi oikeus metsävähennykseen on merkittävä etu, jolla voidaan saavuttaa huomattaviakin taloudellisia etuja osakkaille jaettavaa ylijäämää laskettaessa. Myös mahdollisuus meno- ja tuhovarauksien tekemiseen on sinällään merkittävä etu, jolla voidaan tasoittaa yhteismetsän hoitoon ja hallintointiin kuuluvia menoja sekä metsästä saatavia tuloja samojen periaatteiden mukaisesti kuin luonnollisten henkilöidenkin kohdalla.

Yhteismetsän osakkaiden kannalta kyseinen metsäomaisuuden hallinnointimuoto on sinällään verotuksellisesti yksinkertainen, sillä osakkaiden saama ylijäämä on verovaapa, eikä siten aiheuta toimenpiteitä osakkaiden verotuksessa. Yhteismetsä huolehtii veron maksamisesta, jonka jälkeen osakkaille jaettava tulo tulee suoraan osakkaiden hyväksi. Myös metsänhoidon ja hallinnoinnin kannalta yhteismetsä on käyttökelpoinen ratkaisu tilanteisiin, joissa osakkaalla itsellään ei ole mahdollisuutta tai kiinnostusta

¹⁹⁷ Havia 2012: 59.

¹⁹⁸ Jauhiainen 2012: 80.

perehtyä metsäomaisuuden erityispiirteisiin, sillä osakaskunta yhdessä toimikunnan kanssa huolehtii metsänhoidon kannalta tarvittavista toimenpiteistä. Sukupolvenvaihdostilanteissa yhteismetsän perustamiseen liittyvät edut liittyvät metsätilojen pirstaloitumisen ehkäisyyn ja näiden hallittavuuden parantamiseen. Jo entuudestaan pienien metsätilojen jakaminen ja pirstominen perinnönjaon yhteydessä on sinällään epätoivottavaa kehitystä ja yhteismetsäosuuksien perustaminen kiinteistöjaon sijaan olisi siten yksi ratkaisu. Hallinnollisesti yhteismetsä on kuitenkin monimutkaisempi ja tulee siten kysymykseen parhaiten silloin, kun tuotto-odotukset vastaavat ainakin hallinnollisten menojen kattamista.

Yhteismetsän perustaminen ei itsessään aiheuta lisäkustannuksia, sillä sitä ei katsota verotuksellisesti luovutukseksi. Perustaminen ei siten aiheuta luovutusvoiton veroa tai lahjaveroa. Yhteismetsän perustaminen on myös varainsiirtoverotuksesta vapaa.¹⁹⁹ Nämä seikat itsessään ovat myös kannusteita yhteismetsän perustamiseen ja ne voidaan siten laskea yhteismetsän eduiksi verotuksen näkökulmasta.

¹⁹⁹ Havia 2012:52.

7. JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tarkoituksena oli kuvata metsätalouden sukupolvenvaihdoksen toteuttamista lainsäädännössämme käytettävissä olevien eri vaihtoehtojen avulla ja tarkastella näiden vaihtoehtojen verotuksellisia erityispiirteitä ja niiden soveltuvuutta kulloinkin vallitsevaan tilanteeseen. Sukupolvenvaihdos itsessään on moniulotteinen prosessi, joka vaatii paitsi aikaa, myös huomattavan määrän asiantuntemusta ja laajamittaistakin perehtymistä kuhunkin tapaukseen. Koska kutakin metsätilaa ja metsätalouden harjoittajaa tai harjoittajia ohjaavat erilaiset intressit ja metsätalouden harjoittamisen laajuudessa, kannattavuudessa ja osaamistasossa voi olla suurtakin vaihtelua, ei yhtä yksinkertaistettua ja pääsäännöksi soveltuvaa malliratkaisua sukupolvenvaihdoksen toteuttamiseen ole olemassa. Verotuksellisten etujen arviointi tarjoaa ainoastaan yhden näkökulman ja työvälineen päätöksenteon tueksi, mutta kunkin tilanteen kokonaisarviointi on aina välttämätöntä sopivan päätöksen aikaansaamiseksi.

Metsätalouteen kohdistuva verotus on jo itsessään erityisosaamista vaativa alue, johon on syytä kiinnittää huomiota heti sukupolvenvaihdosprosessia aloiteltaessa. Niinpä esimerkiksi sukupolvenvaihdosta harkitsevalla tilalla tulisi arvioida käytettävissä olevan metsävähennyksen määrä ja sen hyödynnettävyys eri vaihtoehtojen kohdalla. Mikäli esimerkiksi tilan metsävähennyspohja on pieni ja tilalla on paljon hakattavaa puustoa, voi vastikkeellinen luovutus olla käypä vaihtoehto tarjoten verotuksellisesti merkittävän hyödyn, kun ostajan myöhemmin hyödynnettäväksi tulee 60 prosentin vähennysoikeus hänen tuloverotuksessaan. Toisaalta taas vastikkeettoman luovutuksen hyödyt voivat olla moninaiset, esimerkiksi tilanteessa, jossa tilalla on jo entuudestaan huomattava määrä vähennysoikeutta ja luovutuksensaajan kannalta tämä johtaisi verotuksellisesti edulliseen kohteluun. Myös metsätalouden verotukseen kohdistuvien menovarausten ymmärtäminen on oleellista jatkajan verosuunnittelun kannalta. Sukupolvenvaihdosprosessia aloitettaessa onkin aina tarpeen tehdä kattavat ennakkovalmistelut ja -selvitykset aina tilan käyvän arvon ja puuston laadun arvioinnin osalta kuten myös luovutukseen kohdistuvan verotuksen osalta.

Tutkimuksen perusteella havaittiin, että metsätalouden sukupolvenvaihdos voidaan toteuttaa joko vastikkeellisena tai vastikkeettomana. Vastikkeellisena luovutuksena pidetään *kauppaa* täyttä hintaa vastaan. Vastikkeellisen ja vastikkeettoman luovutuksen väliin jäävät *lahjanluontoiset kaupat*, joilla tarkoitetaan tässä tapauksessa joko kauppaa, jossa vastike on vähintään 75 prosenttia käyvästä hinnasta tai metsätilan kuulussa

myös maataloutta harjoittavaan kokonaisuuteen, 50 prosenttia käyvästä hinnasta. Puh-
taasti vastikkeettomalla luovutuksella tarkoitetaan puolestaan *perintöä ja lahjaa*.

Tutkimuksessa saadaan selville, että vastikkeellinen luovutus, eli kauppa voidaan jaotella sen mukaan, luovutetaanko metsätila kokonaan perheen ja suvun ulkopuoliselle henkilölle vai tapahtuuko luovutus lähisukulaisten välillä. Tällä on myös verotuksen näkökulmasta suuri merkitys, sillä lähisukulaisten välillä tapahtuva kauppa on lähtökohtaisesti luovutusvoittoverosta vapaata. Mikäli metsätila luovutetaan kaupalla ulkopuoliselle, on tyypillistä, että kaupasta suoritetaan käypä vastike täydestä arvosta. Tällöin sekä luovuttajaan että luovutuksensaajaan kohdistuu verorasitus. Luovutusvoittoa pidetään pääomatulona ja luovuttajan vastattavaksi tulee siten luovutusvoittovero, siihen soveltuvien laskentasääntöjen mukaisesti. Luovutuksensaaja on puolestaan varainsiirtoverovelvollinen. Metsätilan sukupolvenvaihdos kauppana ulkopuolisille saattaa realisoitua tilanteessa, jossa jatkajia tilalle ei omasta lähipiiristä löydy.

Sen sijaan tapauksissa, joissa lähipiiristä löytyy jatkajia metsätilalle tai tällaisen omaisuuden hallinnoinnista kiinnostuneita, on verotuksellisesti edullinen ratkaisu niin sanottu sukupolvenvaihdoskauppa, jossa luovuttajaan kohdistuva verorasite nollaantuu kokonaisuudessaan. Tässä on kyse niin sanotusta lähisukulaisille tehtävästä sukupolvenvaihdoshuojennuksesta, josta on omat sääöksensä TVL 48 §:ssä. Mikäli kaikki sääöksessä vaadittavat edellytykset täyttyvät, on kauppa mahdollista toteuttaa luovuttajan näkökulmasta hyvinkin edullisesti verotuksellisesti. Huomioitavaa on kuitenkin, että luovutuksensaajaan kohdistuva varainsiirtoverovelvollisuus ei tällaisessakaan tapauksessa katoa, vaan luovutuksensaajan on joka tapauksessa suoritettava varainsiirtovero luovutetusta metsätilasta. Niinpä sukupolvenvaihdoskaupan soveltuvuutta kuhunkin tapaukseen täytyy muista arvioida molempien, niin luovuttajan kuin luovutuksensaajankin näkökulmasta. Tutkimuksessa kävi myös ilmi, että koska sukupolvenvaihdoskauppa on kokonaan luovutusvoittoverosta vapaata, ei myöskään tyypillisesti luovutusvoittoon lisättävää metsävähennyslisäystä oteta huomioon.

Tutkimuksen mukaan lahjanluontoinen kauppa voidaan luokitella sen perusteella, mitä on sovittu vastikkeen määrästä suhteessa käypään hintaan. PerVL määrittelee lahjanluontoiseksi kaupaksi luovutuksen, jossa vastike on enintään 75 prosenttia luovutuksen käyvästä hinnasta. Mikäli kyse on tällaisesta tilanteesta, maksetaan käyvän hinnan ja vastikkeen välisestä erosta lahjaveroa. Jos vastike kuitenkin ylittää 75 prosenttia käyvästä hinnasta, ei lahjavero realisoitu lainkaan. Tutkimuksessa saatiin selville, että puhtaisten metsätilojen kohdalla lahjanluontoinen kauppa on kyseessä vain, kun vastike on

vähintään 75 prosenttia käyvästä arvosta. Kuitenkin tapauksissa, joissa on kyse myös maatilán luovuttamisesta, on lahjanluontoisen kaupan vastikkeen arvo huomattavasti alhaisempi. PerVL:ssa on erityissäännökset tapauksiin, joissa maatilán tai sen osan luovutus on vain osittain vastikkeellinen ja tämä vastike on enemmän kuin 50 prosenttia käyvästä hinnasta. Tällaisissa tapauksissa lahjavero huojaennetaan kokonaan, eli jätetään maksuunpanematta ja luovutuksensaajan vastattavaksi tulee kiinteistön osalta ensisijaisesti varainsiirtovero. Mahdollista on myös huojaentaa vastikkeetonta luovutusta vain osittain; tällaisesta on kyse silloin, kun luovutus on saatu kokonaan vastikkeetta lahjana tai perintönä. Mikäli metsätilan yhteydessä harjoitetaan maataloutta, verovelvollinen jatkaa maatalouden tai maa- ja metsätalouden harjoittamista luovutuksen jälkeen, maksuunpantavan veron määrä on vähintään 850 euroa ja verovelvollinen on tätä huojaennusta vaatinut, voidaan huojaennusta soveltaa. Tutkimuksen perusteella voidaan väittää, että metsätilat, joilla harjoitetaan myös tosiasiallisesti maataloutta voivat hyötyä merkittävästi tästä huojaennussäännöksestä. Erityisesti huomioitavaa on se, että toisin kuin sukupolvenvaihdoskaupassa, PerVL:n huojaennussääädökset eivät vaadi lähisukulaisuutta. Siten huojaennusta on mahdollista saada, vaikka luovutus tapahtuisikin täysin ulkopuoliselle.

Tutkimuksen perusteella todetaan, että kolmas keino sukupolvenvaihdoksen toteuttamiseen on metsätilan siirtäminen kokonaan vastikkeetta. Tällä tarkoitetaan siirtoa perintönä tai lahjana. Suomessa edelleen merkittävä osa metsätilojen siirtymisistä tapahtuu perintönä, jolloin varsinaisia ennakkotoimenpiteitä ja ennakkosuunnittelua, edes verotuksen näkökulmasta, ei varsinaisesti ole tehty. Erityisen haitallisena perintönä tapahtuva sukupolvenvaihdos on koettu juuri metsätilojen pirstoutumisen vuoksi. Perinnönjakotilanteissa metsätila saatetaan pilkkoa useiden perillisten kesken, joka pienentää paitsi tilakokoa hehtaarimääräisesti, vaikuttaa myös metsätilan kannattavuuteen ja hallintoiintiin epäedullisella tavalla. Lisäksi perintöverotuksessa tapahtuneet uudistukset ja veronkiristykset vaikuttavat osaltaan perintönä siirtyvien metsätilojen kannattavuuteen ja voivat tietyissä tapauksissa lisätä raskaitakin verovelvollisuuksia perinnönsaajalle. Toisaalta, tietyissä tapauksissa metsätilan siirtäminen perintönä voi olla hyvinkin harkittu toteuttamistapa ja myös verotuksellisesti olosuhteisiin sopiva.

Toinen vastikkeettoman luovutuksen muoto on metsätilan siirtäminen lahjana. Lahjaan soveltuu samankaltaiset verosääädökset kuin perintöönkin, mutta hieman alhaisemmin osuuksin. Metsätilan siirtäminen lahjana silloin, kun siihen on lisätty hallintaoikeuden pidätys, voi kuitenkin tarjota käyvän vaihtoehdon verotuksellisesti, ja sen avulla voidaan vähentää maksettavaksi tulevaa lahjaveron määrää, sillä hallintaoikeuden pidätys

pienentää suoraan lahjoitettavan omaisuuden arvoa. Tutkimuksessa kuitenkin havaittiin, että hallintaoikeuden pidätys tulee tehdä harkiten, sillä vaikka sen avulla voidaan vähentää verorasitetta, se myös poistaa tiettyjä lahjoituksensaajan oikeuksia esimerkiksi omaisuudesta saatavaan tuoton osalta.

Tutkimuksen toissijaisena tavoitteena oli yhteismetsäkäsitteen selventäminen ja sen selvittäminen, soveltuisiko yhteismetsän perustaminen yhdeksi vaihtoehdoksi sukupolvenvaihdoksen toteuttamiseen. Tutkimuksessa saatiin selville, että yhteismetsä omistusmuotona ja hallinnollisena käsitteenä poikkeaa ns. tavallisesta yksityishenkilöiden yksityisomistuksesta, sillä yhteismetsässä on osakkaina osakaskiinteistöjen omistajat, jotka muodostavat näin osakaskunnan. Osakaskunta on erillinen yksityisoikeudellinen oikeushenkilö ja sen toiminnasta on erikseen säädelty YhtML:ssä. Verotuksen näkökulmasta yhteismetsää pidetään yhteisetuutena, joka on erillinen verovelvollinen. Yhteismetsän osakkaan veronalaista tuloa ei siis ole yhteisetuuden saama tulo, vaan yhteismetsän maksettua itse veronsa, voidaan ylijäämä jakaa verovapaana yhteismetsän osakkaille.

Yhteismetsän verokanta tällä hetkellä on 28 %, joka on siis luonnollisten henkilöiden pääomaverokantaa alhaisempi. Yhteismetsällä on yhtäläillä hyödynnettävissä samat vähennysoikeudet kuin luonnollisillakin henkilöillä, kuten oikeus tehdä menovaraus ja oikeus metsävähennykseen, jotka puolestaan puuttuvat kokonaan yhteisöiltä. Tutkimuksen perusteella havaittiin, että yhteismetsän perustaminen itsessään ei aiheuta lisäkustannuksia ja se voi tuoda myös osakkailleen merkittäviä tulonlisäyksiä, kun osakkaiden saamasta ylijäämästä ei veroteta enää erikseen. Yhtenä sukupolvenvaihdoksen vaihtoehtona yhteismetsän perustaminen soveltuisi parhaiten tilanteisiin, jossa hallinnoitavat metsät ovat jo hehtaarimäärältään suuria tai vaihtoehtoisesti silloin, kun siirtyvä metsätila olisi mahdollista liittää osaksi toista, jo olemassa olevaa yhteismetsää. Suurimmat edut yhteismetsän kannalta voidaan nähdä sen tarjoamissa mahdollisuuksia estää metsätilojen pirstaloitumista ja pienentymistä.

Tutkimuksessa tarkasteltiin erityisesti verotuksen näkökulmasta keinoja sukupolvenvaihdoksen toteuttamiseen metsätiloilla. Verotuksen tarjoamaan näkökulmaan luo osaltaan haasteita se, että vuosittaiset muutokset verolainsäädännössä saattavat vaikeuttaa paitsi itse sukupolvenvaihdoksen suunnitteluprosessia, myös lopputulemien ennustettavuutta. Säädöksen muuttuminen ja tulkinnalliset epävarmuudet hankaloittavat yksiselitteisten vastauksien antamista, jonka lisäksi tapauskohtainen harkinta kuhunkin sukupolvenvaihdostilanteeseen on välttämätöntä. Eri vaihtoehtojen selvittäminen ja niiden mer-

kityksen ymmärtäminen metsätilan sukupolvenvaihdosprosessissa on kuitenkin oleellista, sillä metsätilojen luovutusten määrä tulee tulevaisuudessa lisääntymään entisestään.

LÄHDELUETTELO

Aarnio, Aulis & Urpo Kangas (2010). *Perhevarallisuus oikeus*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Andersson, Edward, Jarmo Ikkala & Seppo Penttilä (2009). *Elinkeinoverolain kommentaari*. 12. painos. Helsinki: Talentum Media Oy.

Eduskunnan vastaus vp 72/2011. Saatavissa Internetissä
<URL http://www.eduskunta.fi/faktatmp/utatmp/akxtmp/ev_72_2011_p.shtml>

Havia, Pirjo (2012). *Yhteismetsä. Perustaminen, hallinto, verotus*. Helsinki: Metsäkustannus Oy.

HE 240/2002. Hallituksen esitys Eduskunnalle yhteismetsälaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi. Saatavissa Internetissä: <URL <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2002/20020240.pdf>>

HE 212/2005. Hallituksen esitys Eduskunnalle metsäverotuksen siirtymäkauden päättymisestä johtuviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön. Saatavissa Internetissä: <URL <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2005/20050212.pdf>>.

HE 53/2008. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain sekä tuloverolain 47 §:n muuttamisesta. Saatavissa Internetissä: <URL <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2008/20080053.pdf>>.

HE 77/2011. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain 14 ja 19a §:n muuttamisesta. Saatavissa Internetissä: <URL <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2011/20110077.pdf>>

HE 93/2012. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi perintö- ja lahjaverolain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta. Saatavissa Internetissä: <URL <http://www.finlex.fi/fi/esitykset/he/2012/20120093>>

Hukkanen, Ville (2007). *Metsäomistajan verokirja*. 1. painos. Helsinki: Verotieto Oy.

- Immonen, Raimo & Juha Lindgren (2009). *Onnistunut sukupolvenvaihdos*. 3. painos. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Jauhiainen, Hannu (2012). *Metsäverokirja 2012*. Helsinki: Metsäkustannus Oy.
- Juusela, Janne & Sami Tuominen (2010). *Sukupolvenvaihdoksen verotus*. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Kiviranta, Esko (2000). *Maatilaverotus* [online], Jatkuvatäydenteinen. Helsinki: WSOYpro Oy, 25.10.2011. Saatavissa Internetissä:
<URL<http://www.wsoypro.fi.libproxy.helsinki.fi/wsoypro.aspx?prevpos=mv111.104&page=selain&ts=yo&pos=mv111.2&offset=0.0>>
- Kiviranta, Esko (2002). *Metsäverotus*. 2 painos. Helsinki: WSOY.
- Kiviniemi, Matti (2004). *Metsäoikeus*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Metsälehti.
- Kiviniemi, Matti & Pirjo Kärki (2005). *Perintömetsä – sukupolvenvaihdos ja yhteisomistus*. Helsinki: Kustannusosakeyhtiö Metsälehti.
- Kiviniemi, Matti, Jukka Matilainen & Pirjo Havia (2008). Helsinki: *Yhteismetsän perustaminen ja hallinto*. Metsäkustannus Oy.
- Kiviniemi, Matti & Pirjo Havia (2011). *Perintömetsä –sukupolvenvaihdos ja yhteisomistus*. 4. Painos. Helsinki: Metsäkustannus Oy.
- Koponen, Juha (2005). *Kuolinpesän osakkaan opas*. 7. painos. Helsinki: Verotieto Oy.
- Lakari, Torsti (2009). *Yritystoiminnan lopettaminen ja sukupolvenvaihdos*. 3. painos. Helsinki: Verotieto Oy.
- Lindholm, Tuomo (2009). *Perintöverokirja*. 10 painos. Helsinki: Verotieto Oy.
- Lindholm, Tuomo (2012). *Lahjaverokirja*. 10.painos. Helsinki: Verotieto Oy.
- Lähteenoja, Pentti (2000). *Metsäpolitiikka ja verotus*. Helsinki: Suomalainen Lakimiesyhdistys.

Tapion taskukirja (2008). Helsinki: Metsäkustannus Oy.

Manninen, Petri (2001). *Yritys vaihtaa omistajaa –sukupolvenvaihdos ja yrityskauppa käytännössä*. Helsinki: Werner Söderström Osakeyhtiö.

Maa- ja metsätalousministeriö (2011). *Kansallinen metsäohjelma 2015. Metsäalasta biotalouden vastuullinen edelläkävijä*. Valtioneuvoston periaatepäätös 16.12.2010. Saatavissa Internetissä: <URL http://www.mmm.fi/attachments/metsat/kmo/5ywLDJ2Uy/Kansallinen_metsaohjelma_2015_Valtioneuvoston_periaatepaatos_16.12.2010.pdf>

Maanmittauslaitos (2011). *Kiinteistöjen kauppahintatilasto 2010*. Helsinki. Saatavissa Internetissä:<URL:http://www.maanmittauslaitos.fi/sites/default/files/Kiinteistojen_kauppahintatilasto_2010.pdf>

Metsätilastollinen vuosikirja 2012 (2012). Metsäntutkimuslaitos. Saatavissa Internetissä: < URL http://www.metla.fi/metinfo/tilasto/julkaisut/vsk/2012/vsk12_01.pdf>

Metsätilastollinen vuosikirja 2009 (2009). Metsäntutkimuslaitos. Saatavissa Internetissä:<URL:http://www.metla.fi/metinfo/tilasto/julkaisut/vsk/2009/vsk09_kokonain_09.pdf>.

Myrsky, Matti & Timo Räbinä (2010). *Henkilökohtaisen tulon verotus*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Myrsky, Matti & Esko Linnakangas (2010). *Elinkeinotulon verotus*. 3 painos. Helsinki: Talentum Media Oy.

Myrsky, Matti & Jaakko Ossa (2008). *Verotuksen perusteet*. Helsinki: Talentum Media Oy.

Niskakangas, Heikki (2000). *Henkilöverotus* [online]. Jatkuvatäydenteinen. Helsinki: WSOYpro Oy, 8.11.2011. Saatavissa Internetissä: <URL <http://www.wsoypro.fi/libproxy.helsinki.fi/wsoypro.aspx?prevpos=hv111.305&page=selain&ts=yo&pos=hv111.1&offset=0.0>>

Ossa, Jaakko (2002). *Maa- ja metsätalousverotus*. Helsinki: Talentum Media Oyj.

- Ossa, Jaakko (2006a). *Perhe, perintö ja verotus*. Helsinki: WSOYpro Oy.
- Ossa, Jaakko (2006b). *Myyntivoittoverotus käytännössä*. Helsinki: Tietosanoma Oy.
- Ossa, Jaakko (2009). *Perinnön ja lahjan verokohtelu*. Helsinki: WSOYpro Oy
- Ossa, Jaakko (2011). *Yhteismetsä ja sen verokohtelu*. Verotus – Suomen vero lainsäädännön ja verotuskäytännön tuntemusta edistävä aikakausjulkaisu, 1/2011, 48-53.
- Puronen, Pertti (2007). *Varainsiirtoverotus [online].3. painos*. Helsinki: Talentum Media Oy. Saatavilla Internetissä: <URL <http://haku.suomenlaki.com.libproxy.helsinki.fi/#/varainsiirtoverotus/Book/Book/%252FKIRJAT%252FVARVER%252F978-952-14-1104-5.xml/toc/>>
- Puronen, Pertti (2009). *Näin onnistut perintöverosuunnittelussa*. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Puronen, Pertti (2011). *Perintö- ja lahjaverotus*. 10.painos. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Räbinä, Timo & Pekka Nykänen (2009). *Yksityishenkilöiden luovutusvoittojen verotus*. 2.painos. Helsinki: Talentum Media Oy.
- Stenlund, Antero (2003). *Maatalouden verosuunnittelu*. Helsinki: Multikustannus/Multiprint Oy.
- Verohallinnon ohje Dnro 763/36/2011. *Varojen arvostamista perintö- ja lahjaverotuksessa koskevan Verohallinnon ohjeen päivittäminen*. Saatavissa Internetissä: <URL:<http://www.vero.fi/download/noname/{365BA781-B9EF-4AE2-8CD0-DCA8EFE80A4F}/6922>>
- Valtionvarainministeriö (2013). *Valtiontalouden kehyykset vuosille 2014—2017* . Saatavilla Internetissä: <URL http://www.vm.fi/vm/fi/04_julkaisut_ja_asiakirjat/03_muut_asiakirjat/20130327_Valtio/2014-2017_kp.pdf>

Wikström, Kauko (2008). *Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. No taxation without representation. Magna Carta 1215*. 4. painos. Turku: Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. Julkisoikeuden sarja A:35.